Hans - Ulrich Gruß

DER UMSATZBEGRIFF NACH DEN ÄNDERUNGEN DURCH DAS UMSATZSTEUERGESETZ

(MEHRWERTSTEUER)

1971

1972

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547228_0006

Der Umsatzbegriff nach den Änderungen durch das Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer)

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch den Fachbereich Rechtswissenschaft der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Hans-Ulrich Gruß
aus Attendorn/Westf.

1972

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Erster Berichterstatter : Prof. Dr. Klein

Zweiter Berichterstatter : Prof. Dr. Scupin

Dekan : Prof. Dr. Kiefner

Tag der mündlichen Prüfung : 13. Dezember 1971

Inhaltsübersicht

	Seite
Einleitung	1
Hauptteil	
A. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes	3
I. Der Begriff "Umsatz" allgemein	3
1. Der Begriff "Umsatz" im Gesetz	3
2. Vergeblichkeit des Versuchs einer Begriffsbestimmung	4
II. Die begriffliche Untergliederung der Umsätze	6
III. Die Umsatzsteuertatbestände	7
B. Die Umsatzsteuertatbestände und ihre Änderungen im einzelnen	9
I. Überblick über die wichtigsten Änderungen	9
II. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)	13
1. Allgemeines	13
2. Die Lieferungen	16
a) Der Begriff	16
b) Das Objekt der Lieferung	17
c) Die Verschaffung der Verfügungsmacht	21
aa) Grundsätze	21
bb) Die Verschaffung der Verfügungsmacht unter Einschaltung dritter Personen	3o
d) Das Reihengeschäft	35
e) Die Werklieferung	37
f) Die sogenannte Gehaltslieferung	42
3. Die sonstigen Leistungen	44
a) Begriff und Gegenstand	44

	Seite
b) Das sogenannte Umtauschgewerbe	47
4. Unternehmer und Unternehmen	49
a) Der Unternehmer	49
b) Das Unternehmen	54
5. Leistungen "im Inland"	56
a) Der Begriff "Inland"	56
b) Der Ort der Lieferungen und sonstigen Leistungen	58
aa) Der Ort einer Lieferung	58
bb) Der Ort einer sonstigen Leistung	64
cc) Die Freihafenleistungen nach § 3 Abs. 13 UStG	66
6. Die Entgeltlichkeit der Leistungen	67
a) Der Grundsatz des Leistungsaustausches	67
b) Der Umfang des Entgelts	71
c) Tausch und tauschähnliche Umsätze	72
III. Der Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG)	74
1. Der Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a UStG	76
a) Der Gegenstand des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a UStG	76
b) Die Entnahme durch den Unternehmer aus dem Unternehmen	81
c) Die Zwecke außerhalb des Unternehmens	84
d) Der Ort des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a UStG	86
2. Der Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b UStG	88
a) Allgemeines	88
b) Der Gegenstand des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b UStG	89
c) Die Verwendung zu Zwecken außerhalb des Unternehmens	94

Seite

d) Der Ort des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b UStG 96

3. Der Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG 97

a) Die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG 98

b) Die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG 101

c) Die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG 102

d) Die "anderen Aufwendungen" im Sinne von § 4 Abs. 5 S. 2 EStG 103

IV. Die Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG) 106

1. Allgemeines 106

2. Die Einfuhr von Gegenständen 109

3. Der Begriff "Zollgebiet" 110

V. Der Selbstverbrauch (§ 3 UStG) 112

1. Der Sinn und Zweck der Regelung 112

2. Die Ausgestaltung des Tatbestandes 115

a) Der Gegenstand des Selbstverbrauchs 116

b) Die Zuführung zur Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen 121

c) Der Ort des Selbstverbrauchs 125

d) Die Ausnahmen von der Selbstverbrauchsbesteuerung 126

VI. Die fiktiven Umsätze nach § 14 Abs. 2 und 3 UStG 128

1. Die Umsätze nach § 14 Abs. 2 UStG 128

2. Die Umsätze nach § 14 Abs. 3 UStG 131

C. Die Umsatzsteuertatbestände im System des neuen Umsatzsteuerrechts 133

Seite

I. Kennzeichen des neuen Systems, die sich auf die Tatbestände auswirken 133

II. Vergleich der gesetzlichen Tatbestände mit den genannten Grundsätzen 134

III. Kritik der Systemwidrigkeiten im Bereich der Tatbestände 136

Schluß: Gesamtergebnis 139

Schrifttumsverzeichnis
==========

Blümich, Walter Falk, Ludwig	Einkommensteuergesetz, Bd. I und II, 9. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1964
Blümich, Walter Klein, Otto Steinbring, Werner Stutz, Heinrich	Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Berlin und Frankfurt/Main 1965
Börnstein, Ulrich	Einschränkung des Abzugs von Spesen und anderen Repräsentationskosten, DStZ (A) 60, 221
Bolsenkötter, Heinz	Was ist die Mehrwertsteuer? DB 68, 541
Breidenbach, Berthold	Zur Investitionssteuerpflicht von Festwerten in Anlagevermögen, DB 69, 1576
Brunner, Peter	Hat die Mehrwertsteuer Kostencharakter? DB 68, 49
Burkholz, Richard	Lieferungen bei der Sicherungsübereignung, BB 63, 138
derselbe	Die Schuldübernahme als steuerbare Leistung, BB 63, 1214
derselbe	Sicherungsübereignung und Lieferung, BB 67, 29
Caumanns, Ernst	Zum Begriff "Gegenstand" bei der Lieferung und beim Eigenverbrauch, UStR 55, 97
Czischke	Eigenverbrauch als Entnahme von Gegenständen i.S. des § 1 Ziff. 2 UStG oder fiktive Lieferung? UStR 62, 153
Dempewolf, Günter	Umsatzsteuer bei der Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände, NJW 65, 232

Eckhardt, Walter	Die Unternehmereinheit im Umsatzsteuerrecht, UStR 55, 81
Eckhardt, Walter Schettler, Karl	Umsatzsteuer 8. Auflage, Stuttgart 1964
Eckhardt, Walter Weiss, Eberhard	Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), erläutert von Walter Eckhardt und Eberhard Weiss, Berlin 1968 ff
Ehrhardt, D.	Muß die Verarbeitung eigener Hauptstoffe durch den liefernden Unternehmer immer zu einer umsatzsteuerlichen Werklieferung führen? DStZ (A) 5o, 265
Engler, Günther	Die Besteuerung des Eigenverbrauchs nach dem UStG 1967, DB 69, 943
Eßer, Josef	Die Mehrwertsteuer als Aufwand- und Kostenfaktor, DB 68, 99o
Felix, Günther	Festwert in der Steuerbilanz und Investitionssteuer nach dem Mehrwertsteuergesetz, BB 67, 1121
Felix, Günther Benda, Josef	Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1967 ff
Flockermann, Paul G.	Handbuch der Mehrwertsteuer, Systematische Textsammlung zum Umsatzsteuerrecht, Hamburg 1969 ff
derselbe	Die Grundzüge der neuen Umsatzsteuer (Teil I), UStR 67, 159 ff
Forst, Christian	Umsatzsteuergesetz, Mehrwertsteuer, Kommentar, 2. Auflage Bonn 1968
derselbe	Die Besteuerung des Selbstverbrauchs bei der Mehrwertsteuer, DStZ (A) 68, 88

Forst, Christian	Die Besteuerung des Selbstverbrauchs nach § 3o UStG 1967, UStR 68, 81
Geeb	Umsatzsteuer bei unentgeltlichen Sachleistungen durch Einzelunternehmen und Personengesellschaften, BB 63, 1373
Geissler, Ernst	Mehrwertsteuer 3. Auflage, Stuttgart 1968
Geist, Günter	Schadensersatzleistungen im Umsatzsteuerrecht (I) und (II), UStR 1963, S. 149 und 156
Grabower, Rolf Herting, Detlef Schwarz, Gottfried	Die Umsatzsteuer, Ihre Geschichte und gegenwärtige Gestaltung im In- und Ausland, 2. Aufl., Köln usw. 1962
Hahnfeld, Wolfgang	Die Einfuhrumsatzsteuer im neuen Mehrwertsteuersystem, ZfZ 67, 225
Hardorp, Benediktus	Die Besteuerung des Selbstverbrauchs (Investitionssteuer) und seine Probleme, BB 68, 328
Hartmann, Alfred Metzenmacher, Günther	Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), bearbeitet von Günther Knopp und Felix Müller, 6. Aufl., Berlin 1967 ff
Hebel, Hans	Die Einfuhrumsatzsteuer, DStZ (A) 67, 381
Heckmann, Arno	Der Kostencharakter der Mehrwertsteuer, DB 67, 1465
Heinemann, Peter	Mitgliederbeiträge und Sonderentgelte im Umsatzsteuerrecht, UStR 63, 1o
Heinrich, H.	Materialidentität bei Werklieferungen mit Materialbeistellung, UStR 65, 37

Helmling, Wolfgang	Investitionsbesteuerung ausländischer Unternehmer, BB 68, 123
Henssler, Martina	Privatentnahme - Eigenverbrauch - Vorsteuerabzug - Selbstverbrauch, DStR 68, 37 und 207
Herrmann, Carl Heuer, Gerhard	Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, Band I, 13. Auflage, Köln 1969
Herting, Detlef	Ausgewählte Umsatzsteuerfragen, DStZ 36, 1263
derselbe	Materialbeistellung und Materialidentität, BB 61, 784
derselbe	Materialidentität bei "Beistellungen", UStR 66, 97
Hillert, August	Von der Umsatzausgleichsteuer zur Einfuhrumsatzsteuer, UStR 69, 81
derselbe	Selbstverbrauchsteuer (Investitionssteuer) bei eingeführten Wirtschaftsgütern, die der ausländische Eigentümer im Leasing überläßt, UStR 69, 183
Hirschmann	Nochmals: Die Schuldübernahme als steuerbare Leistung, UStR 57, 19
Horn, Günther	Umsatzsteuerfragen bei der Sicherungsübereignung, BB 54, 899
Hübschmann, Walter Grabower, Rolf Beck, Ernst v. Wallis, Hugo Schwarz, Otfried	Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Band I - III, 1. - 2. Aufl. Köln 1955/56
Hundertmark, Dedo	Private Telefon- und Fernschreibbenutzung als Eigenverbrauch? BB 68, 1235
Juretzek, Wolfgang	Umsatzsteuergesetz, Mehrwertsteuer, Kommentar, Ludwigshafen 1967 ff

Klein, Friedrich (Erlangen)	Die Kürzung des Vorsteuerabzugs im Rahmen der Mehrwertsteuer, UStR 67, 253
Knauerhase, Rudi-Hans	Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer), Kommentar, Frankfurt/Main 1967 ff
Knop, Klaus	Zur Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Vorratsvermögen sowie zum Begriff "körperliches Wirtschaftsgut", UStR 69, 65
Kolbeck, Erich	Das Steueränderungsgesetz 196o, in: Die Information über Steuer und Wirtschaft 196o, 282
Kormann, Berthold	Der Eigenverbrauch nach dem Mehrwertsteuergesetz im Rechnungswesen, BB 68, 345
Krebs, Hans-Joachim	Mehrwertsteuer, Wiesbaden 1967
Kruschwitz, Johannes	Zum Kostencharakter der Mehrwertsteuer, DB 68, 321
Lampert, Kurt	Ort der Lieferung bei Versendung oder Beförderung des Gegenstandes an den Abnehmer (§ 3 Abs. 7 UStG), UStR 69, 178
Link, Harald	Die Abhängigkeit der Investitionssteuer vom Vorsteuerabzug, DB 69, 767
Littmann, Eberhard	Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8. Auflage Stuttgart 1966
derselbe	Zum Begriff "Geschenk" nach § 4 Abs. 5 Ziff. 1 EStG 196o, DB 196o, 1433
Lurz, Adolf	Der Eigenverbrauch bei der Mehrwertsteuer, StW 68, 24
Mager, Wilhelm	Das Borgen von Waren im Umsatzsteuerrecht, UStR 53, 124

Meier-Ebert	Gegenseitige Aushilfe mit Ersatzteilen, UStR 63, 2o5
Meilicke, Heinz	Die Investitionssteuer auf Eigenleistungen verfassungsrechtlich unzulässig, BB 68, 538
Meyer-Ibold, Elmar	Tatbestandsmerkmale des Leistungsaustausches, UStR 67, 138
Mienert	Der Eigenverbrauch von Gegenständen, die nur teilweise zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehört haben, StW 61, 66
Mittelsteiner, Karl-Heinz	Besteuerung des Selbstverbrauchs (Investitionssteuer) gemäß § 3o UStG 1967, Steuerkongreß-Report 1968, S. 345 ff
Moeren, Egon	Zur Abgrenzung der gewerblichen von der privaten Tätigkeit, UStR 56, 81
derselbe	Zur Abgrenzung der Lieferung von der "sonstigen Leistung", UStR 56, 2o3
Mösslang, Gerhard	Unterliegt die private Telefonbenutzung des Unternehmers der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG 1967? UStR 68, 149
Müller, Fritz	Der Eigenverbrauch bei Bauunternehmern, StW 59, 233
Muuss, Harro	Die Besteuerung des Eigenverbrauchs bei der Mehrwertsteuer, UStR 67, 297
Osthövener, Claus	Gedanken zum umsatzsteuerlichen Begriff "Inland", UStR 66, 39
Palandt, Otto	Bürgerliches Gesetzbuch, bearbeitet von Danckelmann, Degenhardt, Gramm, Keidel, Lauterbach, 28. Aufl., München und Berlin 1969

Peter, Karl	Umsatzsteuer und Mehrwertsteuer, Kommentar, 2. Aufl., Herne/Berlin 1966 ff
derselbe	Beschränkt abzugsfähige und nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben nach dem Spesenerlaß, in: NWB Fach 3 S. 2o1o
Peusquens, Herbert	Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 b UStG, UStR 68, 179
Plückebaum, Konrad Malitzky, Heinz	Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer - Band I und II, 1o. Aufl., Köln usw. 1967 ff
Pochmann, Heinz-Gerhard	Zweifelsfragen zur Mehrwertsteuer, BB 67, 1o76
Popitz, Johannes	Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., Berlin 1928
Rau, Günter Dürrwächter, Erich Flick, Hans Koch, Reinhard	Umsatzsteuergesetz, (Mehrwertsteuer), Kommentar, Köln, Loseblatt-Ausgabe 1967 ff
Reffel, Hans	Schuldübernahme, Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme als steuerbare Leistung UStR 63, 42
Reichsgerichtsräte und Bundesrichter	Das Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar, II. Band, 1. Teil, bearbeitet von Denecke, Kuhn, Pritsch, Wilde, 11. Auflage, Berlin 1959 (zitiert: BGB-RGRK)
Reinhardt, Fritz	Mehrwertsteuer-Dienst, Kommentar - Teil, München 1967 ff
Rietz, Walter	Mehrwertsteuer und Außenhandelsgeschäfte, Teil II, UStR 68, 241
Rudolph, Karl	Ladenumbauten und Sonderabschreibungen, BB 67, 1o29

Salch, Dieter	Zur verfassungskonformen Auslegung des § 3o Abs. II S. 1 UStG, DB 69, 636
Sauerland, Heinz	Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer), 7. Auflage, Achim b. Bremen 1968
Schettler, Karl	Organschaft und Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer, in: Aktuelle Umsatzsteuerfragen, München 1952, S. 4o ff
derselbe	Die umsatzsteuerliche Beurteilung der Beistellung, DStZ (A) 52, 196
derselbe	Die Schuldübernahme als steuerbare Leistung, UStR 56, 171
Schlegelberger Geßler, Ernst Hefermehl, Wolfgang Hildebrandt, Wolfgang Schröder, Georg	Handelsgesetzbuch, 4. Auflage, 3. Band, Berlin und Frankfurt/Main 1965
Schmidt, Arnold	Einzelfragen zur Entlastung der Altvorräte nach § 28 UStG 1967, UStR 68, 113
derselbe	Auslegungsfragen zur Eigenverbrauchsbesteuerung, UStR 68, 257
derselbe	Fragen des umsatzsteuerlichen Entgelts im Rahmen des § 1o I UStG, UStR 69, 17
Schmidt, Werner	Hat die Mehrwertsteuer Kostencharakter? DB 68, 5o
Schöck, Karl	Lieferung und Sicherungsübereignung, BB 65, 985
Schönnenbeck, Hermann	Ist die Mehrwertsteuer wirtschaftlich ein durchlaufender Posten? DB 68, 322
Schomburg, Rudolf Kühr, Christian	Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Luchterhand (o.J.), Loseblatt-Ausgabe 1967 ff

Schüle, Fritz Teske, Günter	Kommentar zur Umsatzsteuer, Mehrwertsteuersystem, Stuttgart 1967 ff
Schulte, Günther	Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), Kommentar für Versorgungs- und Verkehrsunternehmen, Bd. I und II, Düsseldorf 1968 ff
Schuwardt, Günter	Eigenverbrauch und einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang, UStR 62, 57
Schwarz, Otfried Wockenfoth, Kurt	Zollgesetz, Kommentar, Köln, Berlin, Bonn, München 1962 ff
Sitz, Helmut	Umsatzsteuer des Kreditgebers bei der Verwertung von Sicherungsgut, UStR 65, 99
Sölch, Otto Ringleb, Karl	UStG - Mehrwertsteuer, bearbeitet von K. Ringleb, Heinrich List, Lothar Müller, München 1968 ff
Sönksen, Hansgeorg	Interzonenhandel bei der Mehrwertsteuer, UStR 67, 233
Sperling, Fritz	Materialbeistellung und Austauschbefugnis bei Werklieferungen im Umsatzsteuerrecht, UStR 64, 97
derselbe	Materialidentität bei Werklieferungen mit Materialbeistellung, UStR 65, 38
Sporbeck, Werner	Die Besteuerung des Selbstverbrauchs, StW 68, 51
Staudinger, Justus von	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, II. Band, Recht der Schuldverhältnisse, 3. Teil, 11. Auflage, bearbeitet von Nipperdey, Mohnen, Neumann, Riedel, Berlin 1958
Stumpe, Helmut	Eigenverbrauch der Gesellschaften als Gesellschafterzuwendung, UStR 57, 25

Thiel, Rudolf	Das Geschenk als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe, DB 6o, 1372
Ullmann, Heinz	Der Eigenverbrauch - seine Besteuerung beim Umsatz und Einkommen, Ludwigshafen 1955
Vogel, Alfred	Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), Freiburg i. Br. 1967 ff
Vogel, Klaus	Die Rechtswirkungen der Unternehmereinheit, Heft 2 der Reihe "Steuerrecht im Rechtsstaat", München und Berlin 1966
Vogt, Manfred	Zum Kostencharakter der neuen Umsatzsteuer, BB 68, 584
Wachweger, Dieter	Die Grundzüge der neuen Umsatzsteuer (Teil II), UStR 67, 171
v. Wallis, Hugo	Zur Behandlung des Eigenverbrauchs im Umsatzsteuerrecht, FR 49, 2o4
derselbe	Die Rechtsfähigkeit bei der Umsatzsteuer, FR 5o, 267
Weiss, Eberhard	Gegenseitige Aushilfe mit Ersatzteilen, UStR 63, 12o und 2o6
derselbe	Zur Abgrenzung des Eigenverbrauchs beim Bau von eigengenutzten Häusern und Mietwohnhäusern durch Bauunternehmer, UStR 65, 5
Wündisch, Fritz	Das gespaltene Nichts, Bemerkungen zu der Systematik des UStG 1967, UStR 68, 294
Ziganke, Klaus	Hat die Mehrwertsteuer Kostencharakter? DB 68, 51

Abkürzungsverzeichnis
=====================

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzungen für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
AZO	Allgemeine Zollordnung
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof, auch: Entscheidungssammlung des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
d.h.	das heißt
d.i.	das ist
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ (A)	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
EUStBefrO	Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsordnung

EUStDA	Einfuhrumsatzsteuer-Durchführungsanordnung
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
Fußn.	Fußnote
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GG	Grundgesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
i.d.R.	in der Regel
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft
InstFSt	Institut für Finanzen und Steuern
i.S.v.	im Sinne von
i.V.	in Verbindung
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuer-Gesetz
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
m.E.	meines Erachtens
mwN	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
o.a.	oben angeführt (e, en)
OFD	Oberfinanzdirektion
Rdnr.	Randnummer

RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
Slg.	amtliche Entscheidungssammlung
sog.	sogenannte, sogenannter
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
str.	streitig
StW	Die Steuerwarte
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliche(s)
USt	Umsatzsteuer
UStDB	Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau
v.	vom, von
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZG	Zollgesetz
Ziff.	Ziffer

Einleitung

Als 1967 durch die Einführung des sogenannten Mehrwertsteuergesetzes[1] das Umsatzsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland grundlegend geändert wurde, kam es zu einer Flut von Veröffentlichungen, die teils der wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit dem neuen System dienten, größtenteils allerdings die praktische Anwendung des Gesetzes in allen Unternehmensbereichen erörterten.

Das Interesse für das neue Steuersystem verwundert nicht, wenn man bedenkt, welche Bedeutung die Umsatzsteuer schon auf Grund ihres Aufkommens erlangt hat: 1969 betrug das Aufkommen an Umsatzsteuer einschließlich Umsatzausgleichs- bzw. Einfuhrumsatzsteuer insgesamt 33,9 Milliarden DM, das sind rund 42 % der gesamten Steuereinnahmen des Bundes in Höhe von 8o,1 Milliarden DM[2].

Wegen der großen Bedeutung der Steuer hatte der Gesetzgeber lange an der Reform des Umsatzsteuerrechts gearbeitet, obwohl die Mängel des bisherigen Systems immer augenscheinlicher wurden und "die Bestrebungen, die Umsatzsteuer zu reformieren, ...so alt (sind) wie die Umsatzsteuer selbst"[3]. Nicht zuletzt hatte auch das Bundesverfassungsgericht[4] auf die Mängel - vor allem die mangelnde Wettbewerbsneutralität - hingewiesen, dem Gesetzgeber aber noch eine angemessene Frist zur Neugestaltung zugebilligt.

Die Mangelhaftigkeit des bisherigen Systems und der Änderungsauftrag des Bundesverfassungsgerichts waren jedoch nicht die einzigen Gründe, die eine Reform dringend erscheinen ließen. So mußte auch berücksichtigt werden, daß die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft ein einheitliches Steuer-

---

[1] Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) vom 29.5.1967, BGBl 67 I, 545, geändert durch das Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes (Mehrwertsteuer) vom 18.1o.1967, BGBl I, 991;

[2] Quelle: Finanzbericht 1971 des BdF, S. 221;

[3] Plückebaum-Malitzky, UStG Einl. D, Rdnr. 7;

[4] Urteil v. 2o.12.1966, 1 BvR 32o/57, 7o/63, BVerfGE 21, 12 ff.

system ihrer Mitgliedstaaten anstrebte und über die gemeinsame Umsatzsteuer schon detaillierte Richtlinien erlassen hatte[5].

Schließlich wurde die Reform dadurch erschwert, daß wegen der Bedeutung der Steuer ein möglichst reibungsloser Übergang vom alten zum neuen Steuersystem erreicht werden mußte, um im weitesten Umfang die Rechtssicherheit zu gewährleisten.

Außer durch direkte Übergangsvorschriften wurde dieses Ziel vor allem dadurch zu erreichen versucht, daß man sich begrifflich an das alte Recht anlehnte, soweit das trotz des Systemwechsels möglich war. So wurde ungeachtet der tiefgreifenden Veränderungen, die das neue Gesetz verwirklichte, auch bei grundlegenden Begriffen auf dem alten Recht aufgebaut.

Zu den Grundbegriffen, die sich zwar weitgehend an das alte Recht anlehnen, andererseits aber bedeutsame Änderungen erfahren haben, gehört auch der Umsatzbegriff, der den Steuergegenstand der Umsatzsteuer erläutert. Wie weit bei diesem Begriff die Anlehnung an das alte Recht geht und was an Neuem hinzugekommen ist, soll Gegenstand dieser Untersuchung sein.

Soweit das neue Recht die bisherigen Begriffe und Regelungen übernommen hat oder auf ihnen aufbaut, ist dabei auf eine erschöpfende Erörterung verzichtet worden, obgleich andererseits auch eine zu kurze Darstellung aus Verständnisgründen oftmals nicht vertretbar schien. Das Schwergewicht der Untersuchung liegt aber auf den Problemen, die sich erst durch die Neuregelung ergeben haben oder die zwar auch bisher schon bestanden, nun aber neue Gesichtspunkte gewonnen haben.

---

5) vgl. die Richtlinien des Rats der EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, Amtsblatt der Europ. Gemeinschaften 1967, S. 1301 und 1303.

Hauptteil

A. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes

I. Der Begriff "Umsatz" allgemein

1. Der Begriff "Umsatz" im Gesetz

Sucht man im Umsatzsteuergesetz nach einer Bestimmung des Begriffs "Umsatz", so ergibt sich folgendes:

§ 1[6] ist überschrieben mit den Worten "Steuerbare Umsätze"; dabei wird offengelassen, inwieweit es auch nichtsteuerbare Umsätze oder gar einen allgemeinen Oberbegriff des "Umsatzes" gibt.

Der Einleitungssatz von § 4 behandelt die "unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 fallenden Umsätze", meint also ebenfalls nur einen Teil der denkbaren Umsätze.

Ähnlich ist es auch bei § 14 Abs. 1; § 16 Abs. 1; § 24 Abs. 1.

Nur § 19 Abs. 1 scheint von einem umfassenderen Umsatzbegriff auszugehen, wenn dort das Wort "Gesamtumsatz" gewählt ist. Aber auch hier trügt der Schein, denn das Wort "Gesamt-" bedeutet lediglich eine quantitative Erweiterung des Begriffs, keine qualitative etwa über die steuerbaren Umsätze hinaus. Daher bestimmt § 19 Abs. 3 auch den Gesamtumsatz als "die Summe der steuerpflichtigen Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 zuzüglich der nach § 4 Nr. 1 bis 5 steuerfreien Umsätze, abzüglich der Geschäftsveräußerungen (§ 1o Abs. 4)".

Festzuhalten bleibt demnach, daß das Gesetz keine umfassende Bestimmung des Begriffs "Umsatz" enthält. Freilich erfordert der Zweck des Gesetzes eine solche Definition auch nicht, da

---

[6] soweit im folgenden §§ ohne Angaben des Gesetzes genannt werden, beziehen sie sich auf das Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer).

sich die gesetzliche Regelung aus verständlichen Gründen nur mit den steuerbaren Umsätzen befaßt.

2. Vergeblichkeit des Versuchs einer Begriffsbestimmung

Wenn auch das Umsatzsteuergesetz auf eine allgemeine Begriffsbestimmung des "Umsatzes" verzichten konnte, so könnte eine solche Definition dennoch einen Blick auf die wirtschaftliche Grundlage der Umsatzbesteuerung eröffnen.
Die Schwierigkeiten einer solchen Begriffsbestimmung liegen vor allem in der Verschiedenartigkeit der zusammenzufassenden Tatbestände. Nach ihrem vorausgesetzten Ziel müßte die Bestimmung sowohl steuerbare als auch nichtsteuerbare Umsätze erfassen. Ausgangspunkt könnte dabei sein, daß man die steuerbaren Umsätze begrifflich zusammenfaßt, um dann durch Verzicht auf besondere Voraussetzungen auch die nichtsteuerbaren einzubeziehen. Aber schon ein Blick auf die im Gesetz aufgeführten steuerbaren Umsätze zeigt deren kaum überwindbaren Unterschiede:
Haupttatbestand und auch noch mit dem umgangssprachlichen Begriff des Umsatzes zu erfassen sind die "Lieferungen und sonstigen Leistungen" des § 1 Abs. 1 Nr. 1. Die hiermit umschriebenen Wirtschaftsvorgänge zu besteuern war und ist Hauptanlaß der Umsatzbesteuerung. Die anderen Tatbestände - Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2), Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 3) und Selbstverbrauch (§ 3o), um die wichtigsten zu nennen, - sind Ergänzungstatbestände und dienen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung[7], haben aber begrifflich kaum Beziehungen zu den

---

[7] Herting in Grabower-Herting-Schwarz, Die Umsatzsteuer, S. 184.

"Lieferungen und sonstigen Leistungen"[8].
Dementsprechend könnte man den Begriff des Umsatzes so fassen, daß man darunter jeglichen Austausch von Leistungen versteht und die Tatbestände, die keinen Leistungstausch voraussetzen, vernachlässigt[9]. Diese Lösung befriedigt jedoch nicht, wenn man sich zur Aufgabe gesetzt hat, a l l e Umsatzfälle in die zu findende Begriffsbestimmung einzubeziehen. Die Lösung weicht vielmehr einer umfassenden Begriffsbestimmung aus, indem sie allein den Haupttatbestand als Maßstab nimmt.
In der Tat ist eine wirkliche "Bestimmung" des Begriffs Umsatz im allgemeinen Sinn kaum möglich. Jeder Definitionsversuch, der nur alle steuerbaren Umsätze erfaßt, birgt die Gefahr in sich, daß er wegen seiner Weite nichts mehr aussagt[10].
Sucht man trotzdem nach einem allen Tatbeständen gemeinsamen Merkmal, so ergibt sich, daß jeweils eine irgendwie geartete Leistungsbewegung stattfindet. Nur hieran könnte daher eine zusammenfassende Betrachtung anknüpfen, obgleich dieser geringe gemeinsame Nenner eine wirkliche Bestimmung des Umsatzbegriffs nicht mehr zuläßt.

---

8) beim Selbstverbrauch könnte man nach seiner Stellung ausserhalb des § 1 sogar zweifeln, ob er vom Gesetzgeber überhaupt als steuerbarer Umsatz angesehen worden ist oder nur als sonstiger steuerbarer Vorgang. Man wird die Frage jedoch im ersteren Sinne entscheiden müssen, zumal der Regierungsentwurf von 1963 (BT-Drucksache IV/1590) den Selbstverbrauch noch in § 1 aufführte. Vgl. aber Wündisch, UStR 68, 294, der den Tatbestand des Selbstverbrauchs (ebenso wie § 1 Abs. 1 Nr. 2 und 3) methodisch als Tatbestand einer besonderen Steuerart auffaßt;

9) Herting a.a.O.

10) Vogel, UStG § 1 Rdnr. 5 und Geissler, Mehrwertsteuer S. 23 z.B. fassen die steuerbaren und nichtsteuerbaren Umsätze unter dem Oberbegriff "Sachverhalt (tatsächlicher Vorgang)" zusammen. Ist demnach jeder "Sachverhalt" ein "Umsatz"?

Festgehalten werden kann demnach lediglich, daß ein "Umsatz" eine gewisse "Leistungsbewegung" voraussetzt, sei es als Leistungsaustausch zwischen zwei Personen (dann Lieferung oder sonstige Leistung), sei es zwischen Unternehmenssphäre und Privatsphäre eines Unternehmers (dann Eigenverbrauch) oder sei es die Bewegung über die Zollgrenze (dann Einfuhr). Allerdings umfaßt auch diese Umschreibung den Tatbestand des Selbstverbrauchs nur, wenn man sich damit begnügt, ihn als Bewegung eines Wirtschaftsguts aus der betrieblichen "Umlaufsphäre" in eine "Endverbrauchssphäre" aufzufassen.
Es ist daher einzuräumen, daß eine Bestimmung des Umsatzbegriffes, die einen wirklichen Aussagewert besitzt, kaum möglich ist.

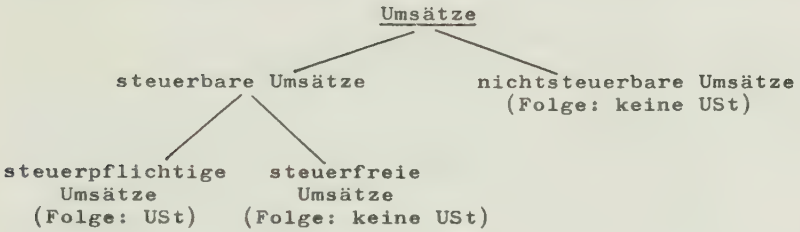
II. Die begriffliche Untergliederung der Umsätze

Das Umsatzsteuergesetz unterteilt die denkbaren Umsatzfälle zunächst in steuerbare und nichtsteuerbare Umsätze. Die nichtsteuerbaren scheidet es schon in § 1 aus der weiteren Betrachtung aus. Steuerbar sind nur die ausdrücklich im Gesetz aufgezählten Umsätze. Diese steuerbaren Umsätze "unterliegen der Umsatzsteuer" (§ 1 Abs. 1).
Mit der Feststellung, daß es sich bei einem Vorgang um einen steuerbaren Umsatz handelt, ist jedoch über seine Besteuerung noch nichts endgültiges ausgesagt. Vielmehr regelt das Gesetz in den §§ 4 ff, welche an sich steuerbaren Umsätze kraft besonderer Vorschrift steuerfrei sind. Daraus ergibt sich eine weitere Untergliederung der Umsätze in steuerfreie und steuerpflichtige, d.h. nicht steuerfreie Umsätze[11]. Eine Umsatzsteuerschuld löst demnach nur ein Vorgang aus, der sowohl steuerbar als auch steuerpflichtig ist, während andererseits sowohl ein nicht steuerbarer als auch ein zwar steuerbarer, aber nicht steuerpflichtiger Umsatz letztlich nicht zu einer Besteuerung führt.

---

[11] steuerpflichtige Umsätze behandelt das Gesetz z.B. in den §§ 12 Abs. 1, 14 Abs. 1, 17 Abs. 1, 19 Abs. 3.

Diese Gliederung der Umsätze zeigt das folgende Schaubild:



Die vorliegende Untersuchung wird sich im folgenden mit den steuerbaren Umsätzen befassen. Darunter sollen alle Tatbestände verstanden werden, die der Umsatzsteuer unterliegen, ohne Rücksicht auf Befreiungsvorschriften.

III. Die Umsatzsteuertatbestände

Das Mehrwertsteuergesetz führt die Steuertatbestände nicht völlig systematisch an einer Stelle auf, sondern kennt außer den Haupttatbeständen des § 1 Abs. 1 noch weitere Fälle, die an anderer Stelle genannt werden.

Insgesamt gibt es folgende Steuertatbestände:

1) Entgeltliche Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, und zwar
   a) Lieferungen und
   b) sonstige Leistungen;
2) Eigenverbrauch, § 1 Abs. 1 Nr. 2, der wiederum unterteilt wird in
   a) Entnahme von Gegenständen zu betriebsfremden Zwecken (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 a),
   b) Verwendung von Gegenständen zu betriebsfremden Zwekken (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 b),
   c) einkommensteuerlich nicht absetzbare Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 5 EStG (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 c);

3) Einfuhr von Gegenständen in das Zollgebiet (§ 1 Abs. 1 Nr. 3);

4) Selbstverbrauch (§ 3o);

5) fehlerhafte Umsatzbeträge in Rechnungen, und zwar

   a) bei zu hoch ausgewiesener Steuer (§ 14 Abs. 2),

   b) bei fingierter Rechnung oder bei unberechtigt gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer (§ 14 Abs. 3).

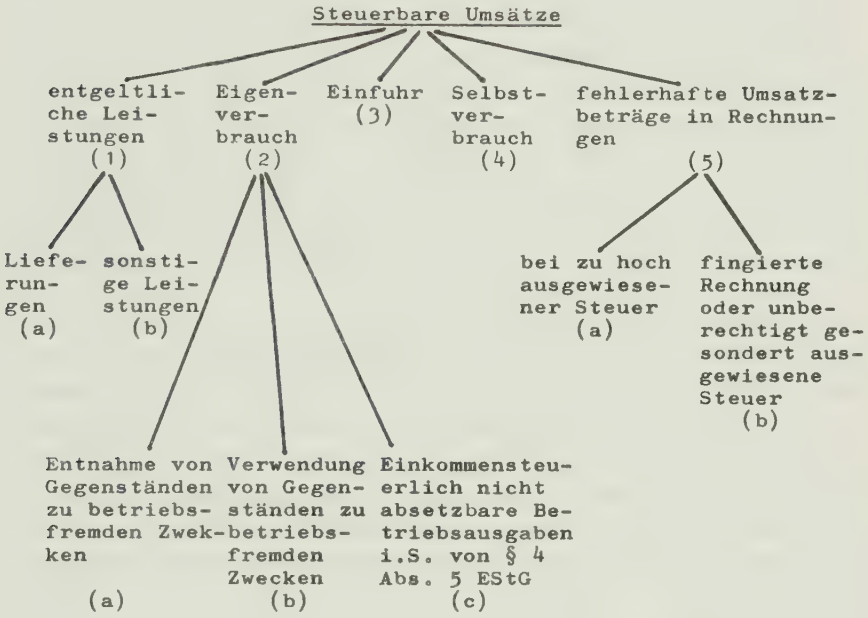
Zum Teil wird im Schrifttum[12] auch die Geschäftsveräußerung im ganzen (§ 1o Abs. 4) als besonderer Steuertatbestand angeführt. Bei der Geschäftsveräußerung im ganzen handelt es sich jedoch um einen Unterfall der Lieferung, der tatbestandlich schon durch § 1 Abs. 1 Nr. 1 erfaßt wird.
Das ergibt sich daraus, daß § 1o Abs. 4 nur die Bemessungsgrundlage regelt, wobei die Steuerbarkeit offensichtlich vorausgesetzt wird. Hierfür spricht vor allem die Entstehungsgeschichte der Vorschrift: Eine entsprechende Regelung befand sich im bisherigen Recht in § 85 UStDB a.F. Dort war die Steuerbarkeit ausdrücklich erwähnt. Da dies als überflüssig erkannt wurde, ließ man es im neuen Recht fort und übernahm nur die Regelung der Bemessungsgrundlage.
Schließlich spricht auch § 19 Abs. 3 für die Ansicht, daß hier kein neuer Steuertatbestand geschaffen werden sollte: Dort wird durch das Wort "abzüglich..." deutlich gemacht, daß die Geschäftsveräußerung im ganzen unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fällt. Demnach kann die Geschäftsveräußerung im ganzen nicht als gesonderter Steuertatbestand anerkannt werden[13], so daß die oben aufgeführten Steuertatbestände vollständig sind.

---

[12] Vogel, UStG § 1 Rdnr. 5; Juretzek, UStG § 1o Anm. B;

[13] Schüle-Teske, UStG § 1o Rdnr. 29; Schomburg/Kühr, UStG § 1o Anm. 7; Sauerland, Umsatzsteuer S. 2oo; wohl auch Plückebaum-Malitzky, UStG, der die Geschäftsveräußerung im ganzen aufbaumäßig unter "Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen" behandelt.

Einen Überblick über die angeführten Fälle der steuerbaren Umsätze gibt das folgende Schaubild:[14]



B. Die Umsatzsteuertatbestände und ihre Änderungen im einzelnen

I. Überblick über die wichtigsten Änderungen

Bei den Veränderungen, die der Umsatzbegriff durch das Mehrwertsteuergesetz erfahren hat, lassen sich im wesentlichen zwei Gruppen unterscheiden, und zwar

1) solche, die auf materiellen Gesetzesänderungen beruhen, und

2) Bedeutungsänderungen bei unveränderten gesetzlichen Bestimmungen.

---

[14] ähnlich Muser, Mehrwertsteuer-Brief Nr. 4, Juli 1967.

Zur ersten Gruppe gehört etwa die Erweiterung des Eigenverbrauchstatbestandes um die Nrn. 2 b und 2 c; zur zweiten Gruppe unter anderem die Regelung des Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 2) oder der sog. Gehaltslieferung (§ 3 Abs. 5)[15].
Diese Vorschriften stimmen zwar fast wörtlich mit den früheren Regelungen überein, im unternehmerischen Bereich sind sie aber nunmehr wirtschaftlich ohne Bedeutung, da der Gegenstand wegen des Vorsteuerabzugs und des damit verbundenen Fortfalls einer Steuerkumulation im Ergebnis immer gleich hoch belastet wird - wobei es ohne Einfluß ist, ob man mehrere Lieferungen bzw. eine Hin- und eine Rücklieferung oder aber nur eine einzige Lieferung als gegeben ansieht[16].
Bei dieser zweiten Gruppe ist die Problematik der betreffenden Bestimmungen theoretisch unverändert, nur die praktische Bedeutung der Fragen hat sich gewandelt, und zwar fast immer verringert, da das Entstehen der Probleme in den meisten Fällen typisch für das alte Umsatzsteuersystem war.
Demgegenüber werfen die Änderungen der erstgenannten Gruppe, also die materiellen Gesetzesänderungen, naturgemäß eine Reihe neuer Fragen auf, die das bisherige Recht nicht kannte.

---

15) siehe unten S. 35 ff und 42 ff;

16) der Fall der Gehaltslieferung sei an folgendem Beispiel erläutert:
A übergibt B Zuckerrüben (Nettowert 1oo,oo DM), B ist jedoch nur an dem Zuckergehalt (Nettowert 8o,oo DM) interessiert und gibt vereinbarungsgemäß die Rübenschnitzel (Nettowert 2o,oo DM) an A zurück.

1) Ergebnis nach der Gehaltslieferungsvorschrift: A liefert an B nur den Zuckergehalt für 8o,oo + 8,8o DM; A zahlt die 8,8o DM als Steuern; B kann die 8,8o DM als Vorsteuer abziehen, so daß per Saldo A 8o,oo DM erhalten, B 8o,oo DM gezahlt hat.

2) Ergebnis ohne die Regelung der Gehaltslieferung: A liefert an B die Zuckerrüben für 1oo,oo + 11,oo DM. B liefert die Rübenschnitzel für 2o,oo + 2,2o DM dem A zurück. Dann hat per Saldo wieder A 1oo,oo ./. 2o,oo = 8o,oo DM erhalten und B 1oo,oo ./. 2o,oo DM gezahlt; A muß 11,oo ./. 2,2o = 8,8o DM Steuern zahlen, während B 11,oo ./. 2,2o = 8,8o DM Vorsteuern noch abziehbar hat.

Die wichtigsten Veränderungen, die das neue System im Bereich der Steuertatbestände mit sich gebracht hat, zeigt folgender kurzer Überblick:

(1) Der Haupttatbestand der Lieferungen und sonstigen Leistungen, § 1 Abs. 1 Nr. 1, ist bis auf eine kleine sprachliche Korrektur unverändert geblieben. Einige Neuerungen ergeben sich jedoch aus den ergänzenden Bestimmungen der §§ 2 und 3, und zwar:

Nach § 3 Abs. 7 bestimmen sich jetzt bei einer Beförderung des Lieferungsgegenstandes Ort und Zeit der Lieferung - wie bei der Versendung - nach dem Beginn der Beförderung.

Neu eingefügt wurden die Bestimmungen des § 3 Abs. 11 über die Besorgung von Beförderungen im Ausland sowie des § 3 Abs. 13 über den Freihafenveredelungsverkehr.

Im Zusammenhang mit dem für § 1 Abs. 1 wichtigen Unternehmensbegriff gibt es vor allem zwei Änderungen: Bei der Organschaft, § 2 Abs. 2 Nr. 2, ist nicht mehr erforderlich, daß 75 % der Anteile und Stimmrechte dem herrschenden Unternehmen gehören; ferner sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts jetzt nur noch im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig, so daß nicht mehr zu prüfen ist, ob die Körperschaft des öffentlichen Rechts im Einzelfall hoheitlich oder gewerblich tätig wird.

(2) Beim Eigenverbrauch sind dem bisherigen Tatbestand, der Entnahme von Gegenständen zu unternehmensfremden Zwecken - jetzt § 1 Abs. 1 Nr. 2 a -, zwei neue Formen hinzugefügt worden:
Nr. 2 b, die Verwendung von Gegenständen zu unternehmensfremden Zwecken betreffend, und Nr. 2 c, die Aufwendungen für einkommensteuerlich nicht absetzbare Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 5 EStG betreffend.
Diese Erweiterung des Eigenverbrauchstatbestandes stellt einen der Schwerpunkte der Änderungen beim Umsatzbegriff dar.

(3) Der Tatbestand der Einfuhr, § 1 Abs. 1 Nr. 3, ist nur insoweit geändert worden, als nicht mehr die Einfuhr von Gegenständen in das "Inland", sondern nunmehr in das "Zollgebiet" der Steuer unterliegt.

(4) Neu eingeführt wurde der Tatbestand des Selbstverbrauchs (§ 3o), der den Vorsteuerabzug bei Anlagegütern für eine Übergangszeit teilweise rückgängig machen soll.

(5) Ebenfalls neu sind die Steuertatbestände des § 14 Abs. 2 und 3, die hauptsächlich Mißbräuche beim Vorsteuerabzug verhindern sollen.

Inwieweit sich die genannten Änderungen im einzelnen auswirken, wird jeweils bei der Erörterung der betreffenden Tatbestände dargestellt werden.

II. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)

1. Allgemeines

Das Umsatzsteuergesetz nennt in § 1 Abs. 1 Nr. 1 als ersten Steuertatbestand

"die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt."

Dieser Tatbestand hat in allen bisherigen deutschen Umsatzsteuergesetzen an der Spitze gestanden. Er umfaßt nicht nur die weitaus größte Zahl der tatsächlich ausgeführten Umsätze - vor allem der Warenaustausch fällt hierunter -, sondern bezieht sich gerade auf die Wirtschaftsvorgänge, an welche die Grundidee der Umsatzbesteuerung anknüpft. Der in den entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen liegende Austausch wirtschaftlicher Leistungen ist der Ansatzpunkt der Umsatzsteuer überhaupt. Durch den Leistungsaustausch wird ein Spannungsverhältnis aufgedeckt, das zwischen Angebot und Nachfrage bestand. In diesem Spannungsverhältnis tritt eine wirtschaftliche Kraft zutage, die als Grundlage der Umsatzbesteuerung dient.[17)]

Aus diesen Gedanken wird zugleich deutlich, daß die Umsatzsteuer nicht an die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners anknüpft wie etwa die Einkommensteuer, sondern unabhängig davon nur den objektiven Umsatzvorgang betrifft. Es wird sogar von vornherein angenommen, daß der Steuerschuldner die Steuer nicht selbst trägt, sondern im Warenpreis abwälzt; mit Popitz' Worten ist hier "die Überwälzung vorausgesetzte Funktion der Steuer"[18)].

---

17) Herting in DStZ 36, 1263; ähnlich ders. in Grabower-Herting-Schwarz, Die Umsatzsteuer S. 191; ferner auch Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis-Schwarz, UStG, Einl., 2. Abschnitt Rdnr. 1;

18) Popitz, UStG S. 8.

Der Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 1, der als Steuergegenstand "Lieferungen" und "sonstige Leistungen" nennt, läßt erkennen, daß es einen Oberbegriff "Leistungen" gibt[19]. Die Aufgliederung dieses Oberbegriffs im Gesetzestext hat einmal geschichtliche Gründe, ist aber auch heute noch sinnvoll, da sich einige Bestimmungen des Gesetzes nur auf Lieferungen[20], andere nur auf sonstige Leistungen[21] beziehen.

Allerdings ist festzustellen, daß die Unterschiede zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen im Mehrwertsteuersystem insgesamt weniger Gewicht haben als vorher[22]. Das liegt einmal daran, daß im alten Recht mehr Vorschriften an den Lieferungsbegriff anknüpften (z.B. das sog. Großhandelsprivileg), zum anderen hat die Unterscheidung deshalb wirtschaftlich an Bedeutung verloren, weil infolge des Vorsteuerabzugs jeder Unternehmer letztlich nur für den bei ihm eingetretenen "Mehrwert" Steuern abführen muß, wobei es gleichgültig ist, was man im Einzelfall als Leistungsgegenstand ansieht.

Der Begriff "Leistung" stammt aus dem bürgerlichen Recht (vgl. § 241 BGB). Das Umsatzsteuergesetz bestimmt ihn ebensowenig wie das Bürgerliche Gesetzbuch. Wie dieses in § 241 S. 2 BGB läßt auch das Umsatzsteuergesetz in § 3 Abs. 8 S. 2 nur durch die Einbeziehung des Unterlassens und Duldens erkennen, wie umfassend es den Begriff ausgelegt wissen will. Überwiegend wird daher der umsatzsteuerliche Leistungsbegriff an die weite Fassung des bürgerlichen Rechts angelehnt und unter Leistung alles verstanden, "das Gegenstand von Schuldverhältnissen sein kann"[23].

---

19) den Begriff "Leistung" als Oberbegriff von Lieferungen und sonstigen Leistungen gebraucht das Gesetz z.B. in § 4 Nr. 13 und 18; § 8;

20) so § 3 Abs. 6; § 4 Nrn. 1, 4, 13, 14, 17, 19; § 6; § 15 Abs. 2; § 24;

21) so die §§ 3 Abs. 10; 4 Nrn. 13, 19; § 15 Abs. 2;

22) Schüle-Teske, UStG § 1 Rdnr. 5;

23) Popitz, UStG S. 355; ähnlich RFH v. 18.2.27, V A 889/26, in Mrozek-Kartei UStG 1926 § 1 Nr. 1 R. 27, 28; BFH v. 19.12.56, V 74/56 U, BStBl 1957 III, 43 mwN.

Neuerdings versucht der BFH jedoch, den einheitlichen Leistungsbegriff zu verlassen und Leistungen im Rechtssinne und solche im wirtschaftlichen Sinne zu unterscheiden[24]. Eine solche Unterscheidung ist für das Umsatzsteuerrecht nicht erforderlich und daher abzulehnen. Einer einheitlichen Begriffsbildung in allen Rechtsgebieten sollte trotz deren spezifischen Eigenheiten der Vorrang eingeräumt werden, soweit nicht die besondere Problematik eines Rechtsgebietes eine abweichende Begriffsbestimmung gebietet. Das aber ist hier nicht der Fall. Der im BFH-Urteil[25] angestrebte Zweck, reine Entgeltszahlungen von der Besteuerung auszunehmen, wird durch die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8 erfüllt, ohne daß es einer Änderung des Leistungsbegriffs bedarf.

Das gilt um so mehr im neuen Recht. Nachdem § 4 Nr. 8 noch erweitert wurde, fällt nunmehr z.B. auch eine Schuldübernahme unter die Befreiung, was zur Zeit der BFH-Entscheidungen[26] nicht der Fall war. Durch die Erweiterung der Befreiungen macht der Gesetzgeber zudem deutlich, daß er die zu befreienden Vorgänge als steuerbar ansieht, da sonst eine Befreiung sinnlos wäre. Auch das spricht also dafür, eine einheitliche weite Fassung des Leistungsbegriffs beizubehalten.

Besteht somit beim Leistungsbegriff eine Anlehnung an das Zivilrecht, so ist das Umsatzsteuerrecht doch insoweit eigenständig, als es nicht an die bürgerlichrechtliche Wirksamkeit oder Ausgestaltung des Verhältnisses der beteiligten Personen gebunden ist.

Umsatzsteuerlich kommt es für das Vorliegen einer Leistung allein auf den tatsächlichen Leistungsaustausch an, unberücksichtigt bleiben die Gültigkeit oder Ungültigkeit des

---

24) BFH v. 18.2.62, V 246/59 S, BStBl 62 III, 292; BFH v. 31.7.69, V 94/65, BFH 96, 331 = BStBl 1969 II, 637; a.A.: FG Hamburg v. 11.12.64, III 398/63 (I), EFG 65, 409; Reffel in UStR 63, 42; Meyer-Ibold in UStR 67, 138;

25) a.a.O.;

26) a.a.O.; in den Entscheidungen ging es jeweils um eine Schuldübernahme.

Verpflichtungs- wie auch des Erfüllungsgeschäfts[27] [28].
Die Unabhängigkeit von einem bestimmten Verpflichtungsgrund der Leistung zeigt sich ferner auch darin, daß nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 die Steuerpflicht[29] nicht dadurch berührt wird, daß "der Umsatz auf Grund behördlicher Anordnung bewirkt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt".
Das Gesetz stellt also auch hier allein auf die tatsächliche Leistung ab, nur der wirtschaftliche Leistungsaustausch ist von Interesse.

Die rein objektive Betrachtungsweise findet jedoch ihre Grenzen darin, daß die Leistungshandlung selbst willentlich geschehen muß. Eine unter Zwang vorgenommene Leistungshandlung führt demnach nicht zu einer Steuerbarkeit[30].

2. Die Lieferungen

a) Der Begriff

Den Begriff der Lieferung bestimmt § 3 Abs. 1 als Leistung eines Unternehmers,

"durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht)".

---

27) vgl. § 5 Abs. 2 und 3 StAnpG, die die wirtschaftliche Betrachtungsweise für das Steuerrecht ausdrücklich normieren;

28) das Verpflichtungsgeschäft kann jedoch dadurch Einfluß auf die Umsatzbesteuerung gewinnen, daß wegen eines fehlerhaften Verpflichtungsgeschäfts der Leistungsaustausch rückgängig gemacht wird. Dann kommt gegebenenfalls eine Berichtigung nach § 17 UStG in Betracht;

29) die gesetzliche Formulierung ist hier ungenau, richtig müßte es anstatt "Steuerpflicht" "Steuerbarkeit" heißen.

30) RFH v. 11.10.21, V A 59, RStBl 21, 414; Geissler, Mehrwertsteuer S. 26.

Die Begriffsbestimmung entspricht dem alten Rechtszustand, nur sind die ergänzenden Bestimmungen des § 2 Abs. 1 und 2 UStDB a.F. teilweise in das Umsatzsteuergesetz selbst aufgenommen worden.
Wesentliches Begriffsmerkmal der Lieferung ist nach der gesetzlichen Formulierung die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand. Das Umsatzsteuerrecht verwendet den Lieferungsbegriff also abweichend vom umgangssprachlichen Sinn, der mehr auf die Bewegung der Ware vom "Lieferanten" zum Abnehmer abstellt, und benutzt ihn als selbständigen steuerlichen Begriff[31].
Hiernach ist die Verschaffung der Verfügungsmacht rein wirtschaftlich zu verstehen, die Frage, ob in einem Einzelfall Verfügungsmacht verschafft wurde, muß also allein nach dem wirtschaftlichen Ergebnis des Vorgangs beurteilt werden. Es kommt nicht auf eine zivilrechtlich gültige Eigentumsübertragung an, sondern darauf, daß der Abnehmer tatsächlich wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann. Auf Einzelheiten hierzu wird noch näher einzugehen sein.

b) Das Objekt der Lieferung

Objekt einer Lieferung ist nach § 3 Abs. 1 UStG jeder "Gegenstand". Der Begriff "Gegenstand" wird vom Gesetz nicht näher erläutert, ist aber von Rechtsprechung und Schrifttum seit langem festgelegt und hat durch den Übergang zur Mehrwertsteuer keine Änderung erfahren.
Unter den Gegenstandsbegriff fallen danach vor allem die körperlichen Gegenstände, also die "Sachen" i.S. des § 90 BGB. Dazu zählen die als "Waren" bezeichneten Wirtschaftsgüter, Investitionsgüter, Immobilien, Wasser, Gas usw. Außer den Einzelsachen werden schließlich auch Sachgesamtheiten erfaßt, wie etwa Warenlager oder Sammlungen; sie können Gegenstand

---

31) Eckhardt-Schettler, Umsatzsteuer S. 26; Krebs, Mehrwertsteuer S. 56.

einer einheitlichen Lieferung sein.

Als körperliche Sache kommt an sich auch Geld als Lieferungsobjekt in Frage. Dennoch wird, soweit sich die Geldzahlung lediglich als "Entgelt-"zahlung für eine andere Leistung darstellt, überwiegend angenommen, daß es sich hierbei nicht um eine steuerbare Lieferung oder sonstige Leistung handele[32]. Das wird vor allem damit begründet, daß die Umsatzsteuer nur Leistungen im wirtschaftlichen Sinne erfassen wolle, wozu die Entgeltszahlung nicht rechne[33].

Wie bereits erörtert[34], ist diese Einengung des Leistungsbegriffs nicht gerechtfertigt. Selbst wenn man jedoch nur die "wirtschaftlichen" Leistungen steuerlich anerkennen wollte, erscheint nicht einsichtig, wieso Geld nicht hierunter fallen soll, da doch Geld gemeinhin als der wirtschaftliche Wert überhaupt gilt.
Schließlich hat der Gesetzgeber durch die Erwähnung der "gesetzlichen Zahlungsmittel" im Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 8 zu erkennen gegeben, daß er die befreiten Umsätze zu den steuerbaren zählt, denn "was gar nicht steuerbar ist, bedarf keiner Befreiung"[35].
Wegen dieser Befreiung und der Beschränkung des "Gesamtumsatzes" in § 19 Abs. 3 auf steuerpflichtige Umsätze hat es im Ergebnis allerdings keine praktische Auswirkung, wenn die Geldzahlung nicht als Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne anerkannt wird. Dennoch bleibt festzustellen, daß der

---

32) vgl. die in Fußnote 24 angeführte Literatur; ferner: wie der BFH aaO: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1-3 Rdnr. 44o; Vogel, UStG § 3 Rdnr. 8; a.A. noch Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis-Schwarz, UStG § 4 Ziff. 8 Rdnr. 1o; Klein, UStR 67, 253; wohl auch Geissler, Mehrwertsteuer S. 186;

33) zum Für und Wider dieses Arguments vgl. das in Fußnote 24 angeführte Schrifttum;

34) siehe oben S. 15;

35) Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis-Schwarz, UStG § 4 Ziff. 8 Rdnr. 1o.

Leistungsbegriff die Geldzahlung als Lieferungsgegenstand nicht ausschließt.

Außer den körperlichen Sachen kommen als Lieferungsobjekte ferner solche Gegenstände in Frage, die zwar keine körperlichen Sachen sind, aber im Wirtschaftsverkehr wie solche behandelt werden. Dazu zählen unter anderem elektrischer Strom[36], Heizdampf[37], Wasserkraft, Wärme[38] und Kälte[39], ferner auch etwa der Firmenwert und die Kundschaft.
Dagegen können Rechte im allgemeinen nicht Gegenstand einer Lieferung sein[40]. Insofern unterscheidet sich der umsatzsteuerliche Begriff des Gegenstandes vom zivilrechtlichen, der nach überwiegender Auffassung auch die Vermögensrechte umfaßt[41].
Der Begriff "Gegenstand" wurde in das Umsatzsteuerrecht 1934 an Stelle des Wortes "Sache" eingeführt, um nicht an die enge und zivilrechtlich (in § 90 BGB) genau festgelegte Sach-Definition als "körperlicher Gegenstand" gebunden zu sein. Der - auch im Zivilrecht[42] - neutralere Begriff "Gegenstand" sollte klarstellen, daß auch unkörperliche Objekte mitumfaßt werden sollten, dagegen wurde eine Erweiterung auf Rechte nicht angestrebt[43].

---

36) RFH v. 23.5.24, V A 375/23, Slg. 14, 25;

37) RFH v. 21.11.30, V A 1071/29, RStBl 31, 166;

38) so früher ausdrücklich § 4 Nr. 5b UStG 1951; heute ist eine solche Leistung auch steuerpflichtig;

39) FG Bremen v. 27.9.68, II 956 - 963/67, EFG 69, 269;

40) statt aller: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 847;

41) vgl. etwa Palandt-Danckelmann, BGB, Anm. 2 vor § 90 BGB;

42) im BGB selbst ist der Begriff des Gegenstandes nicht definiert; das BGB gebraucht den Begriff auch nicht einheitlich im oben genannten Sinne;

43) RFH v. 24.6.38, V 168/37, RStBl 38, 766; und v. 21.11.41, V 109/40, RStBl 42, 285.

Dementsprechend sind etwa Filmaufführungsrechte[44], Konstruktionspläne[45], Vervielfältigungsrechte[46] n i c h t als Lieferungsgegenstände anerkannt worden, und zwar - wie die Beispiele zeigen - auch dann nicht, wenn sich die Rechte in körperlichen Sachen konkretisieren. Diese Vorgänge können also nur Gegenstand einer sonstigen Leistung sein[47]. In Ausnahmefällen ist allerdings auch bei Rechten eine Lieferung möglich, und zwar dann, wenn die Verkörperung des Rechts im Wirtschaftsverkehr wie eine Ware gehandelt wird. Das ist z.B. bei in Wertpapieren verbrieften Rechten der Fall, bei denen das Recht aus dem Papier dem Recht am Papier folgt (vgl. etwa § 793 BGB). Wegen der Steuerbefreiung für Wertpapierumsätze in § 4 Nr. 8 UStG ist dies jedoch bisher nur bei Lotterielosen praktisch geworden, die nach der Rechtsprechung[48] nicht unter den Wertpapierbegriff des § 4 Nr. 8 fallen[49]. Zusammengefaßt ergibt sich also, daß Objekt einer Lieferung alles sein kann, was im Wirtschaftsverkehr wie eine Sache bzw. wie eine "Ware" umgesetzt wird.

Wird bei einer Leistung einerseits die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft, gleichzeitig aber eine andere Leistung erbracht, so kann die Einordnung des Vorgangs schwierig sein. In Zweifelsfällen ist zunächst die Frage zu stellen, ob die betreffende Leistung als wirtschaftliche Einheit zu betrachten ist. Bejaht man dies, so richtet sich die Einordnung der gesamten Leistung nach deren maßgeblichem Teil. Das gilt

---

44) RFH v. 24.6.38, V 168/37, RStBl 38, 766;

45) BFH v. 18.5.56, V 276/55 U, BStBl 56 III, 198;

46) RFH v. 21.11.41, V 1o9/4o, RStBl 42, 285;

47) bei der Filmproduktion und -verwertung sind allerdings sehr unterschiedliche Fallgestaltungen möglich, bei denen die Gesamtumstände im Einzelfall auch die Einordnung als Lieferung rechtfertigen können; vgl. hierzu BFH v. 7.11.68, V 46/65, BFH 94, 416 = BStBl 69 II, 211;

48) BFH v. 1o.12.59, V 317/57 U, BStBl 6o III, 77;

49) auch § 4 Nr. 9b befreit nicht alle Losumsätze.

sowohl, wenn es sich um eine Haupt- und Nebenleistung handelt, wie etwa bei einer Warenlieferung im Vergleich zur Beförderung der Ware[5o], als auch dann, wenn etwa ein Gegenstand den Empfang der erstrebten (sonstigen) Leistung erst ermöglicht, wie etwa bei Konstruktionsplänen[51] oder Filmkopien[52]. Wird die Frage nach der Zusammengehörigkeit der Leistungsteile dagegen verneint, ist die Leistung also in mehrere Umsätze trennbar, so bieten sich keine weiteren Schwierigkeiten: Die einzelnen Teile der Leistung werden je für sich als Lieferungen oder als sonstige Leistungen behandelt[53].

c) Die Verschaffung der Verfügungsmacht

aa) Grundsätze

Nach altem wie neuem Recht ist wichtigstes Merkmal einer Lieferung die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand. Gemäß § 3 Abs. 1 bedeutet dies, daß der Abnehmer befähigt wird, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen.

Da die umfassendste Verfügungsbefugnis in der Stellung des Eigentümers liegt (vgl. § 9o3 BGB), wird auch bei einer Lieferung in der Regel das Eigentum an dem Lieferungsgegenstand verschafft[54].

5o) der BFH v. 2o.5.65, V 32/63 U, BStBl 65 III, 497 nennt als Merkmale einer unselbständigen Nebenleistung, daß die Verrichtung im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr in engem Zusammenhang steht und in ihrem Gefolge regelmäßig vorkommt;

51) siehe oben Fußnote 45;

52) RFH v. 25.2.44, V 11/43, RStBl 44, 446; BFH v. 31.1.57, V 245/56 S, BStBl 57 III, 93; die Urteile stellen auf die Aufführungsrechte ab und ordnen die Gesamtleistung als sonstige Leistung ein;

53) zum Ganzen vgl. Moeren, UStR 56, 2o3; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 849 ff; Vogel, UStG § 3 Rdnr. 6;

54) BFH v. 1o.9.59, V 41/57 U, BStBl 59 III, 458.

Die Art der Eigentumsübertragung spielt dabei keine Rolle, sie kann sich sowohl in den Formen der §§ 929, 93o, 931 bzw. 873, 925 BGB vollziehen als auch etwa durch die Übergabe von Traditionspapieren gemäß den §§ 424, 447, 647 HGB[55]. Die Verschaffung der Verfügungsmacht setzt jedoch im Umsatzsteuerrecht eine Eigentumsübertragung nicht zwingend voraus, und zwar weder in dem Sinne, daß jede Eigentumsübertragung eine Lieferung darstellt, noch in dem Sinne, daß zur Verschaffung der Verfügungsmacht notwendig eine wirksame Eigentumsübertragung gehört. Vielmehr ist erforderlich und ausreichend, daß der Erwerber tatsächlich in die Lage versetzt wird, w i e ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen[56]. Der Gegenstand muß endgültig in die Sphäre des Abnehmers übergegangen sein. Herting[57] sieht demnach in einer Lieferung "einen Wirtschaftsvorgang, bei dem ein Wirtschaftsgut die Sphäre des Unternehmens des Lieferers nach dem von den Beteiligten vorausgesetzten Verlauf endgültig verläßt, um in die Sphäre des Abnehmers überzugehen."

Hieraus ergibt sich:

(1) Da ein zivilrechtlich wirksames Erfüllungsgeschäft nicht notwendig ist, kann auch durch einen bürgerlich-rechtlich nichtigen Übertragungsakt Verfügungsmacht im umsatzsteuerlichen Sinne verschafft werden. Voraussetzung ist allerdings, daß die Parteien den tatsächlichen Erfolg wollen[58].

(2) Verkauft und übergibt ein Unternehmer seinem Abnehmer eine Ware unter Eigentumsvorbehalt, so handelt es sich steuerlich dennoch um eine Lieferung, da der Vorbehaltskäufer wirtschaftlich Eigentümer wird[59].

---

55) statt aller: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1-3 Rdnr. 845;
56) statt aller: Peter, UStG § 3 Rdnr. 4;
57) in: Grabower-Herting-Schwarz, Die Umsatzsteuer S. 2o2; sehr ähnlich auch BFH v. 7.3.57, V 173/56 U, BStBl 57 III, 199;
58) Geissler, Mehrwertsteuer, S. 55;
59) Peter, UStG § 3 Rdnr. 9.

(3) Andererseits ist trotz Übergang des Eigentums keine Lieferung anzunehmen bei der Übereignung eines Gegenstandes zur Sicherung, wenn der Gegenstand - wie üblich - beim Sicherungsgeber verbleibt[60]. Hier ist nämlich der Sicherungsnehmer trotz seines Eigentums durch die Sicherungsabrede so stark gebunden, daß er wirtschaftlich nicht einem Eigentümer gleichgestellt werden kann.

(4) Streitig ist allerdings, ob und wann bei den verschiedenen Verwertungshandlungen sicherungsübereigneter Gegenstände[61] durch den Sicherungsnehmer Verfügungsmacht übergeht. Die Frage hat sogar im neuen Recht an Bedeutung gewonnen, da nunmehr der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht und damit der Zeitpunkt der Lieferung ausschlaggebend für das Entstehen der Steuerschuld ist (vgl. §13 Abs. 1, sog. "Sollbesteuerung").

(a) Verwertet der Sicherungsnehmer (Gläubiger) das Sicherungsgut nach dem Verfallzeitpunkt, indem er es im eigenen Namen an einen Dritten veräußert, so ergibt sich folgendes:
Der Sicherungsnehmer als juristischer Eigentümer wird, wie erwähnt, nur deshalb nicht Inhaber der Verfügungsmacht im umsatzsteuerlichen Sinne, weil die Sicherungsabrede ihn in seiner Verfügungsbefugnis zu stark bindet. Daraus kann man folgern, daß beim Verfall der Sicherheit, also beim Eintritt der Verwertungsbefugnis und dem Wegfall der Beschränkungen, die Verfügungsmacht im steuerlichen Sinne ohne weiteres auf den Sicherungsnehmer übergehe. Beim Vorliegen der übrigen Voraussetzungen wäre damit zu diesem Teitpunkt eine Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer

---

60) allg. Meinung seit RFH v. 21.6.22, VI a A 37/22, RStBl 22, 351; entsprechend werden auch nach § 11 Ziff. 1 StAnpG sicherungsübereignete Wirtschaftsgüter dem Veräußerer zugerechnet;

61) ähnlich ist die Problematik auch bei der Verwertung verpfändeter Gegenstände.

gegeben[62].

Demgegenüber geht die wohl herrschende Ansicht davon aus, daß eine Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer erst dann vorliegt, "wenn der Gläubiger das Recht zur Veräusserung des Sicherungsguts erlangt hat u n d auf Grund dieses Rechts den Gegenstand im eigenen Namen verkauft und liefert"[63]. In diesem Zeitpunkt fallen dann gleich zwei Lieferungen an: die vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer und die vom Sicherungsnehmer an den Dritten.

Eine dritte Meinung[64] will den Zeitpunkt der Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer noch weiter hinausschieben: Erst wenn der Sicherungsgeber sich seiner Verfügungsmacht willentlich und erkennbar begebe, liege eine Lieferung vor. Das geschehe in der Regel dann, wenn der Sicherungsgeber das Sicherungsgut auf Geheiß des Sicherungsnehmers an einen Dritten herausgebe, dagegen etwa noch nicht, wenn der Sicherungsnehmer das Sicherungsgut an den Dritten nach §§ 929, 931 BGB veräußere.

Gerade diese letzte Behauptung ist jedoch nicht einzusehen. Wenn man überhaupt die Möglichkeit einer Lieferung durch Eigentumsübertragung nach §§ 929, 931 BGB anerkennt - was allgemeine Ansicht ist[65] -, so wird kein Grund erkennbar, hier eine Ausnahme zu machen. Der Dritte erhält rechtlich wie wirtschaftlich die volle Eigentümerstellung (§ 903 BGB). Eine

---

62) Horn, BB 54, 900; Schöck, BB 65, 985; BdF-Erlaß v. 22.11.56, IV A/2 - S 4100 - 147/56 (Kurzfassung abgedruckt in UStR 56, 168); unklar Vogel, UStG § 3 Rdnr. 10, der zwar bei Verfall der Sicherheit Verschaffung der Verfügungsmacht annimmt, dann aber in der Verwertung des Guts die Lieferung sieht.

63) BFH v. 1.6.67, V 208/64, BFH 90, 247 = BStBl 68 II, 68 (Sperrung des "und" im Text vom Verfasser); ähnlich schon vorher RFH v. 26.5.39, V 129/38, RStBl 39, 885; BFH v. 30.8.62, V 32/60 U, BStBl 62 III, 455; Plückebaum-Malitzky, UStG, §§ 1 - 3 Rdnr. 861; Reinhardt, UStG § 3 Rdnr. 25; Juretzek, UStG § 3 Anm. A I 2; Dempewolf, NJW 65, 232 ff (235);

64) Burkholz, BB 63, 138 und BB 67, 29 ff;

65) siehe oben S. 21.

Einschränkung der Verfügungsbefugnis besteht nicht. Der Dritte kann vielmehr das Sicherungsgut vom Sicherungsgeber herausverlangen (§ 985 BGB) und überhaupt "mit der Sache nach Belieben verfahren" (§ 903 BGB). Demnach hat der Dritte die Verfügungsmacht an dem Sicherungsgut erlangt und es hat also eine Lieferung stattgefunden. Daß der Sicherungsgeber als unmittelbarer Besitzer des Gegenstandes dazu nichts beigetragen hat, insbesondere von ihm kein erkennbares tatsächliches Verhalten erwartet wird, entspricht dem Normalfall der §§ 929, 931 BGB und kann nicht zu einer abweichenden Beurteilung führen.
Wenn aber der Sicherungsnehmer dem Dritten die Verfügungsmacht verschafft, muß sie zunächst auf ihn (den Sicherungsnehmer) übergegangen sein. Als maßgeblicher Zeitpunkt hierfür kommt nur der Verfall der Sicherheit in Betracht. Zu diesem Zeitpunkt liegt zwar kein tatsächliches Verhalten des Sicherungsgebers vor, doch ist ein Verhalten, an das sich der Übergang der Verfügungsmacht knüpfen ließe, durchaus gegeben: Es liegt in dem Sicherungsvertrag, nach dem bei Verfall der Sicherheit, also aufschiebend bedingt, die Verfügungsbefugnis ohne weiteres auf den Sicherungsnehmer übergehen soll. Nur auf diesen Zeitpunkt ist das Verhalten des Sicherungsgebers ausgerichtet, so daß auch nicht auf den Zeitpunkt der Verwertungshandlung abgestellt werden kann, wie die herrschende Meinung[66] verfährt.
Nach dem Verfall der Sicherheit besteht keine Bindung durch die Sicherungsabrede mehr, so daß auch kein Grund besteht, die volle Verfügungsmacht des Sicherungsnehmers noch zu verneinen.
Bemerkenswerterweise geben die Rechtsprechung und die ihr folgenden Verfasser keine Begründung dafür an, weshalb nicht schon bei Verfall der Sicherheit die Verfügungsmacht übergeht und damit eine Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer gegeben ist. Vielmehr wird oft zunächst richtig

---

66) siehe oben Fußnote 63.

argumentiert, bei Eintritt des Verwertungsrechts erhalte der Sicherungsnehmer die Verfügungsmacht, dann aber schließt sich unvermittelt die Behauptung an, daß eine Lieferung erst anzunehmen sei, wenn auch eine tatsächliche Verwertung des Sicherungsguts durch den Sicherungsnehmer stattfinde[67].

Das Vorliegen der Verfügungsmacht kann hier genausowenig wie in anderen Fällen davon abhängig gemacht werden, ob und wann sie nach außen erkennbar ausgeübt wird[68]. Der Besitz der Verfügungsmacht und ihre erkennbare Ausübung müssen vielmehr auseinander gehalten werden.
Gegen die hier vertretene Auffassung könnte allerdings das folgende Argument sprechen: In dem Falle, daß nach Verfall der Sicherheit der Sicherungsgeber das Sicherungsgut auf Geheiß oder mit Einwilligung des Sicherungsnehmers veräußert, wären drei Lieferungen anzunehmen, und zwar

1. Lieferung: Sicherungsgeber an Sicherungsnehmer bei Verfall

2. Lieferung: Sicherungsnehmer an Sicherungsgeber, der veräußern will

3. Lieferung: Sicherungsgeber an einen Dritten.

Die zweite und dritte Lieferung ergeben sich, auch wenn das Eigentum nicht übertragen wird, daraus, daß der Sicherungsgeber als Kommissionär auftritt (§ 3 Abs. 3 UStG).
Die auf den ersten Blick umständlich erscheinende Lösung ist jedoch keineswegs eine "Perversion des Steuerrechts", wie

---

67) so deutlich Vogel, UStG § 3 Rdnr. 1o; aber auch RFH v. 26.5.39, V 129/38, RStBl 39, 885, der zunächst nur mit dem Eintritt des Verwertungsrechts argumentiert, dann aber fortfährt: "Sobald die Bank auf Grund des ihr nun zustehenden Verwertungsrechts das Sicherungsgut verkauft und dabei nach außen wie ein Eigenhändler auftritt, wird eine Lieferung im Sinne des Umsatzsteuerrechts getätigt..." (S. 886), unerörtert bleibt, warum denn der Eintritt des Verwertungsrechts selbst nicht die Lieferung bewirkt;

68) so aber Dempewolf, NJW 65, 235 (der jedoch dort verwirrend einmal "Sicherungsgeber" anstelle des richtigen Wortes "Sicherungsnehmer" schreibt).

Dempewolf[69] meint. Daß bei Lieferungen, die ein Unternehmer im eigenen Namen für fremde Rechnung ausführt (so hier der Sicherungsgeber), umsatzsteuerlich zwei Lieferungen anzunehmen sind, hat der Gesetzgeber ausdrücklich in § 3 Abs. 3 UStG geregelt, es ist also keine Besonderheit, die auf einer anfechtbaren Konstruktion beruht. Wollen die Parteien diesen Erfolg vermeiden, so steht nichts im Wege, daß der Sicherungsgeber im Namen des Sicherungsnehmers auftritt; dann liegen ebenso wie bei der Verwertung durch den Sicherungsnehmer selbst im Ergebnis nur zwei Lieferungen vor.
Im übrigen wird zumindest nach dem neuen Recht der Sicherungsgeber dadurch, daß er bei der Veräußerung mittels Kommission insgesamt zweimal liefert, steuerlich nicht benachteiligt: Da Sicherungsnehmer wie Sicherungsgeber kein Interesse an Preisaufschlägen bei ihren Lieferungen untereinander haben, kann die zu zahlende Steuer mit der Vorsteuer ganz verrechnet werden, so daß die steuerliche Belastung im Ergebnis nicht höher ist, als wenn nur eine Lieferung vorläge.
Demnach kann die mögliche Mehrheit von Lieferungen die hier vertretene Auffassung nicht widerlegen. Es ist also festzuhalten, daß sich bei Verfall der Sicherheit die Lieferung Sicherungsgeber an Sicherungsnehmer vollzieht, und eine weitere Lieferung ohne Besonderheiten vorliegt, wenn der Sicherungsnehmer das Sicherungsgut an einen Dritten weiterveräussert.

(b) Ein weiteres Problem liegt in der Frage, ob der Sicherungsnehmer seine Steuerpflicht dadurch umgehen kann, daß er das Sicherungsgut nicht im eigenen Namen - wie oben (a) vorausgesetzt -, sondern im Namen des Sicherungsgebers veräussert.
Nach Horn[70] und Dempewolf[71] liegt in diesem Falle nur eine Lieferung des Sicherungsgebers an den Dritten vor, nicht aber

---

69) a.a.O. S. 235;
70) BB 1964, 899;
71) NJW 1965, 233.

eine solche des Sicherungsnehmers, da dieser für den Sicherungsgeber auftrete, ohne von ihm Verfügungsmacht erhalten zu haben.
Hiergegen spricht einmal, daß der Sicherungsnehmer, wie erläutert, bei Verfall der Sicherheit die Verfügungsmacht erlangt hat. Dadurch, daß er im Namen des Sicherungsgebers auftritt, kann er sie nicht wieder verloren haben.
Weiter handelt der Sicherungsnehmer, auch wenn er als Vertreter des Sicherungsgebers auftritt, für eigene Rechnung, so daß er auf jeden Fall als Eigenhändler anzusehen ist[72], d.h. selbst eine Lieferung ausführt[73], [74].
Demnach liegen auch dann, wenn der Sicherungsnehmer das Sicherungsgut nach Verfall im Namen des Sicherungsgebers verwertet, zwei Lieferungen vor, und zwar bei Verfall der Sicherheit die des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer, bei der Veräußerung an einen Dritten die des Sicherungsnehmers an den Dritten[75].

(5) Zur Frage der Verschaffung der Verfügungsmacht ist weiter der Fall des sog. Mietkaufs interessant. Hierbei wird vom Vermieter - meist teurer Maschinen - dem Mieter beim

---

[72] zur Unterscheidung Eigenhändler - Vermittler näheres unten S. 3o ff;

[73] RFH v. 8.7.27, V A 684/26, Slg. 21, 272; BFH v. 24.8.61, V 98/59 U, BStBl 61 III, 492; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 562 und 864;

[74] Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 864 irrt allerdings, wenn es dort heißt, zivilrechtlich müsse der Eigentümer zwangsläufig im eigenen Namen auftreten: Bei entsprechender Abrede kann der Sicherungsnehmer im Namen des Sicherungsgebers auftreten; dessen fehlendes Eigentum wird ersetzt durch die Zustimmung des Sicherungsnehmers (§ 185 BGB);

[75] BdF-Erlaß v. 22.11.56 - IV A/2 - S 41oo - 147/56 (Kurzfassung in UStR 56, 168); für zwei Lieferungen - wenn auch zu anderem Zeitpunkt - auch Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 864; Sitz, UStR 65, 99; Burkholz, BB 63, 138 und BB 67, 32.

Abschluß des Mietvertrages bindend ein Kaufrecht zu einem Festpreis zugestanden[76].
Der Mieter bezahlt meist eine relativ hohe Miete, dafür werden aber bei Ausübung des Kaufrechts die Mietzahlungen voll auf den Kaufpreis angerechnet.
Der Bundesfinanzhof[77] hat den Fall zutreffend dahin entschieden, daß hier dem Mieter regelmäßig schon beim Mietabschluß die Verfügungsmacht verschafft wird, da die Interessenlage beider Parteien von vornherein auf einen Kauf abzielt. Der Vorgang entspreche in den wirtschaftlichen Auswirkungen weitgehend einem Kauf auf Abzahlung.

(6) Nach ähnlichen Grundsätzen ist auch der Fall des Leasing zu beurteilen.
Da unter "Leasing" sehr verschiedenartige Vorgänge verstanden werden[78], ist hier zu unterscheiden.
Ähnelt der Vorgang wirtschaftlich einer Miete (sog. operating lease), so liegt wie bei dieser nur eine "sonstige Leistung" vor.
Bei dem Haupttyp des Leasing, das der Investitions-Finanzierung dient (sog. financial lease) und zum Teil eine Kaufoption des Leasing-Nehmers umfaßt, handelt es sich dagegen in der Regel wie beim Mietkauf um eine Lieferung[79], da der Leasing-Nehmer wirtschaftlicher Eigentümer des Leasing-Gutes wird (§ 11 StAnpG)[80]. Die Beurteilung hängt jedoch im Einzelfall von den Vereinbarungen der Beteiligten ab.

---

76) wobei es für die Umsatzbesteuerung ohne Bedeutung ist, ob bürgerlich-rechtlich ein bindendes Angebot oder ein Optionsvertrag vorliegt;

77) BFH v. 27.1.55, V 198/54 U, BStBl 55 III, 94; ihm folgend Juretzek, UStG § 3 Anm. A I 2;

78) vgl. die Übersicht im BFH-Urteil v. 26.1.7o, IV R 144/66, BFH 97, 466 = BStBl 7o II, 264 ff (266);

79) InstFSt Heft 74, S. 58 ff; Vogel, UStG § 3 Rdnr. 11;

8o) BFH v. 26.1.7o, IV R 144/66, BFH 97, 466 = BStBl 7o II, 264 ff.

bb) Die Verschaffung der Verfügungsmacht unter Einschaltung dritter Personen

Wie schon aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 hervorgeht, kann die Verfügungsmacht nicht nur durch die Parteien selbst, sondern auch unter Einschaltung Dritter verschafft werden. Der Wortlaut des Gesetzes läßt vier Möglichkeiten des Auftretens der Beteiligten zu[81]:

1. Der Unternehmer auf der einen und der Abnehmer auf der anderen Seite
   (Schema: A - B)

2. Der Unternehmer auf der einen und ein Dritter im Auftrag des Abnehmers auf der anderen Seite
   (Schema: A - B1)

3. Ein Dritter im Auftrag des Unternehmers auf der einen und der Abnehmer auf der anderen Seite
   (Schema: A1 - B)

4. Ein Dritter im Auftrag des Unternehmers auf der einen und ein Vierter im Auftrag des Abnehmers auf der anderen Seite
   (Schema: A1 - B1)

Diese vier Fälle beziehen sich auf das Auftreten Dritter bei der tatsächlichen Verschaffung der Verfügungsmacht, wobei feststeht, zwischen welchen Personen die Lieferung stattfinden soll. Sind an einer Lieferung jedoch mehrere Personen beteiligt, so ist die logisch vorrangige Frage, welche Person Leistender ist.
Unproblematisch ist hierbei der Fall einer Stellvertretung durch unselbständige Mitarbeiter: Das Handeln der Vertreter wird immer dem Geschäftsherrn (Vertretenen) zugerechnet (§ 164 BGB). Treten dagegen selbständige Kaufleute als

---

[81] nicht nur drei, wie Sauerland (Umsatzsteuer S. 48) und Geissler (Mehrwertsteuer S. 48) aufzählen.

Zwischenpersonen auf, so stellt sich die Frage, ob eine bestimmte Person als "Eigenhändler" oder als "Vermittler" auftritt.

Betrachtet man als Hauptkriterien des Auftretens dieser Personen einerseits, in wessen Namen, und andererseits, für wessen Rechnung gehandelt wird, so ergeben sich auch hier vier Grundtypen des Auftretens:

1. Handeln in eigenem Namen und für eigene Rechnung
   = (normaler) Eigenhändler
2. Handeln in eigenem Namen, aber für fremde Rechnung
   = Kommissionär; dieser wird nach § 3 Abs. 3 wie ein Eigenhändler behandelt
3. Handeln in fremdem Namen und für fremde Rechnung
   = Agent, Handelsvertreter
4. Handeln in fremdem Namen, aber für eigene Rechnung
   = sog. "unechter Agent"

Von diesen vier Fällen sind zwei unproblematisch: Einmal der Eigenhändler, der selbstverständlich bei einer Lieferung selbst Lieferer ist und daher die Lieferung zu versteuern hat; zum anderen der Agent, der nur eine fremde Lieferung vermittelt und daher nur seine Vermittlungsleistung - als "sonstige Leistung" - versteuern muß.

Von den beiden übrigen Fällen hat der Gesetzgeber die Kommission ausdrücklich in § 3 Abs. 3 dahingehend geregelt, daß zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vorliegt. Dadurch wird gleichzeitig klargestellt, daß eine weitere Lieferung zwischen dem Kommissionär und dem Dritten vorliegt.

Der Kommissionär wird hier also einem Eigenhändler gleichgestellt. Für die Frage der Verfügungsmacht ist bei der Kommission weiter interessant, daß hier ohne Eigentumsübertragung Verfügungsmacht verschafft wird.

Zur Beurteilung des vierten Falles ist folgendes zu beachten:

Ob jemand als Eigenhändler oder als Vermittler anzusehen ist, richtet sich in erster Linie nach seinem äußeren Auftreten, da nur dies der Vertragspartei erkennbar ist (§ 164 Abs. 1

S. 2, Abs. 2 BGB)[82]: Wer im eigenen Namen auftritt, wird steuerlich immer wie ein Eigenhändler behandelt.
Dementsprechend wird z.B. ein sog. Kommissionsagent, der nach außen wie ein Kommissionär - also im eigenen Namen - auftritt, auch als Kommissionär angesehen, obgleich er im Innenverhältnis zu seinem Auftraggeber nur Agent[83] ist. Andererseits kann aber nicht nur derjenige, der im eigenen Namen handelt, eine Lieferung selbst ausführen[84]. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise muß auch derjenige, der zwar äußerlich in fremdem Namen auftritt, aber für eigene Rechnung arbeitet, als Eigenhändler angesehen werden.
Daraus läßt sich die Regel ableiten, daß jeder, der im eigenen Namen und/oder für eigene Rechnung tätig wird, umsatzsteuerlich als Eigenhändler behandelt wird, während nur derjenige, der sowohl in fremdem Namen als auch für fremde Rechnung tätig wird, Vermittler ist.
Letzteres läßt sich auch dem Gesetz entnehmen, das in § 1o Abs. 1 S. 4 die Beträge, die ein Unternehmer "im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten)", nicht zum steuerpflichtigen Entgelt zählt. Daraus ergibt sich, daß der Vermittler nur seine Provision zu versteuern hat.
Damit ist auch der vierte Fall des Auftretens von Zwischenpersonen gelöst: Da der sog. "unechte Agent" für eigene Rechnung tätig wird, ist er wie ein Eigenhändler zu

---

82) statt aller: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 551;
83) so schon RFH v. 17.11.33, V A 241/33, RStBl 34, 558;
84) a.A. Peter, UStG § 3 Rdnr. 89.

behandeln[85].

Wie diese Überlegungen zeigen, bereitet die theoretische Abgrenzung zwischen Eigenhändler und Vermittler keine allzu großen Schwierigkeiten. Die in der Praxis auftretenden Fälle sind jedoch häufig nur schwierig in eine der Kategorien einzuordnen, wie eine umfangreiche Rechtsprechung, vor allem die sogenannte "Ladenrechtsprechung", zeigt[86].

Hierbei ging es vornehmlich darum, wie deutlich ein Unternehmer, der fremde Waren in seinem Laden verkauft, nach außen erkennbar machen muß, daß er in fremdem Namen handelt. Die Rechtsprechung stellte verhältnismäßig hohe Anforderungen und verlangte, es müsse für alle Beteiligten eindeutig erkennbar sein, daß der Unternehmer bei diesem speziellen Geschäft in fremdem Namen auftrete, andernfalls müsse er sich als Eigenhändler behandeln lassen[87].

Ein näheres Eingehen auf Einzelfälle erscheint hier deshalb entbehrlich, weil nach neuem Recht die Unterschiede, vor allem zwischen Kommission und Agentur, im steuerlichen Ergebnis an Bedeutung verloren haben. Wegen des Vorsteuerabzugs ist die

---

85) RFH v. 8.7.27, V A 684/26, Slg. 21, 272; BFH v. 24.8.61, V 98/59 U, BStBl 61 III, 492; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 562. Die Rechtsprechung, so das angeführte BFH-Urteil sowie etwa die Urteile v. 11.11.65, V 127/62, HFR 66, 93 und v. 3o.11.67, V 131/64, BFH 91, 32o = BStBl 68 II, 33o hat die Frage häufig am Fall des Gebrauchtwagenhandels entscheiden müssen. Das lag wohl daran, daß die Verkäufer, für die die Kfz.-Händler auftraten, keine Unternehmer waren und daher bei Anerkennung eines Agenturverhältnisses Umsatzsteuer beim Händler nur für die Provision anfiel, während die privaten Verkäufer keine Umsatzsteuer zu entrichten hatten. Die Händler legten also Wert darauf, als Agenten anerkannt zu werden, obgleich sie im Grunde für eigene Rechnung handelten;

86) aus der neueren Rechtsprechung vgl. BFH v. 13.4.67, V 188/64, BFH 88, 439 = BStBl 67 III, 44o; im übrigen sei auf die Ausführungen m.w.N. bei Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 584 ff verwiesen;

87) BFH v. 22.3.62, V 249/59 U, BStBl 62 III, 229; BFH v. 23.4.64, V 19o/61 U, BStBl 64 III, 347; BFH v. 21.12.65, V 241/63 U, BStBl 66 III, 162 m.w.N.

endgültige steuerliche Belastung sowohl beim Auftraggeber als auch bei der Zwischenperson gleich hoch, gleichgültig ob es sich um ein Kommissionsgeschäft oder um eine Agentur handelt[88].

Von Bedeutung ist die Unterscheidung allerdings weiterhin dort, wo der Auftraggeber kein Unternehmer ist. Hier muß ein Kommissionär mangels Vorsteuerabzugsmöglichkeit einen erheblich größeren Teil der Steuer abführen. Zumal wenn der Endpreis des Gegenstandes ein verhältnismäßig fester Marktpreis ist, geht hier die Steuer zu Lasten des Gewinns, weil sie nicht oder nicht voll abwälzbar ist. Wegen des im neuen Recht höheren Steuersatzes (11 % gegenüber 4% früher) ist die Problematik durch das neue System noch akuter geworden.
Ein häufig erörterter Fall zu dieser Problematik ist der Gebrauchtwagenhandel[89]. Hier wird, insbesondere wenn der Gebrauchtwagen bei Gelegenheit eines Neuwagenkaufs in Zahlung gegeben werden soll, das Problem noch dadurch verschärft, daß der Händler - tritt er beim Verkauf des Gebrauchtwagens als Kommissionär oder als Eigenhändler auf - seine Steuerzahllast nur selten auf den Auftraggeber zurückwälzen kann. Denn bietet er dem Auftraggeber weniger für den Gebrauchtwagen, sinkt die für den Händler ausschlaggebende Chance des Verkaufs eines Neuwagens. Der Händler hat also großes Interesse daran, steuerlich als Vermittler des Gebrauchtwagens angesehen zu werden, da er dann nur seine Provision zu versteuern braucht[90]. Die Anerkennung des Kfz.-Händlers als Agent hat

---

88) vgl. dazu die Rechenbeispiele bei Geissler, Mehrwertsteuer S. 79 und Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 545;

89) vgl. hierzu auch den BdF-Erlaß vom 19.3.68, - IV A/2 - S 7110 - 4/67, abgedruckt in USt-Kartei unter Nr. 15;

90) andererseits ist aber der Auftraggeber wegen des Neuwagenkaufs daran interessiert, den Altwagen zu einem Festpreis auf den Kaufpreis des Neuwagens angerechnet zu bekommen. Deshalb wäre es den Händlern am liebsten, wenn sie zwar als Eigenhändler auftreten könnten, aber einem ermäßigten Steuersatz unterlägen. Dahin zielten auch Vorschläge der interessierten Lobby.

der Bundesfinanzhof[91] allerdings von strengen Anforderungen abhängig gemacht. So muß der Auftraggeber tatsächlich das Absatzrisiko für den Gebrauchtwagen tragen, und der Händler muß ihm den erzielten Verkaufspreis offenlegen.
Dementsprechend hat der "Zentralverband der Kraftfahrzeugindustrie e.V." Musterformulare für einen "Auftrag zur Vermittlung eines Kraftfahrzeuges" und für eine entsprechende "Agenturabrechnung" ausgearbeitet, bei deren Anwendung sich auch der Bundesminister der Finanzen mit der Anerkennung eines Agenturverhältnisses einverstanden erklärt hat[92].
Die Verfügungsmacht geht dann unmittelbar vom Auftraggeber an den vom Händler vermittelten Dritten über.

d) Das Reihengeschäft

§ 3 UStG enthält außer der allgemeinen Begriffsbestimmung der Lieferung in Abs. 1 noch einige Sonderregelungen.

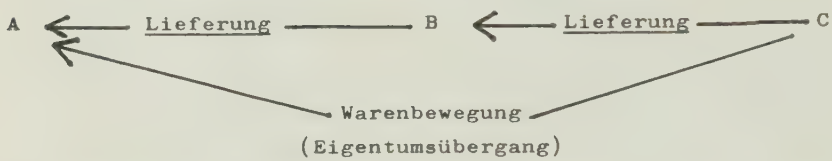
Die erste dieser Regelungen, § 3 Abs. 2, betrifft das sog. Reihengeschäft. Um einen Sonderfall gegenüber der allgemeinen Bestimmung des Lieferungsbegriffs handelt es sich hierbei insofern, als innerhalb des Reihengeschäfts eine Lieferung gegeben sein kann, obwohl keine Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft wird.
Als Reihengeschäft bezeichnet man den Fall, daß über einen Lieferungsgegenstand nacheinander mehrere Veräußerungsgeschäfte abgeschlossen werden, die aber durch nur eine Warenbewegung erfüllt werden, und zwar indem der erste in der Kette die Verfügungsmacht - und in der Regel auch das Eigentum - unmittelbar an den letzten überträgt. Nach § 3 Abs. 2 UStG liegen umsatzsteuerlich Lieferungen zwischen allen Beteiligten vor, nicht etwa nur von dem ersten an den letzten in der Kette.

---

91) vgl. BFH v. 24.8.61, V 98/59 U, BStBl 61 III, 492 und BFH v. 11.11.65, V 127/62, HFR 66, 93;

92) vgl. den in Fußnote 89 genannten Erlaß; die erwähnten Formulare sind im Anhang dazu abgedruckt.

Wenn also z.B. A eine Ware vom Großhändler B bestellt und dieser die Bestellung an den Produzenten C weitergibt, der die Ware weisungsgemäß an A ausliefert, so liegen umsatzsteuerlich zwei Lieferungen vor: Zwischen C und B und zwischen B und A, nicht aber zwischen C und A:



Ein Reihengeschäft ist allerdings nur gegeben, wenn die Ware vom ersten Beteiligten wirklich unmittelbar an den letzten Abnehmer gelangt; es genügt nicht, wenn etwa im obigen Beispiel C die Ware dem Spediteur D übergibt, der die Ware im Auftrag des B weiter an A rollen läßt[93]. In diesem Fall hat B die Verfügungsmacht erhalten, die er durch den Spediteur auf A überträgt.

Die Konstruktion des Reihengeschäfts hat im Mehrwertsteuersystem dadurch an Bedeutung verloren, daß mangels Kumulation der Steuer die endgültige Steuerbelastung wegen des Vorsteuerabzugs bei Annahme eines Reihengeschäfts nicht höher ist als ohne diese Konstruktion[94]. Ein Anreiz, möglichst wenig Handelsstufen einzuschalten, besteht im neuen System nicht. Bedeutung besitzt das Reihengeschäft allerdings noch für die Bestimmung von Zeit und Ort der betroffenen Lieferungen. Wie sich aus der Formulierung des Gesetzes ergibt ("gleichzeitig"), werden durch Zeit und Ort der einen Warenbewegung zugleich Zeit und Ort aller Lieferungen in der Kette festgelegt. Bei einer Beförderung der Ware durch den Erstlieferer bestimmt demnach der Beginn der Beförderung über Ort und Zeit aller Lieferungen (in Analogie zu § 3 Abs. 7; das so abgewickelte

---

93) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 937;

94) Vogel, UStG § 3 Rdnr. 14; Schüle-Teske, UStG § 3 Rdnr. 1o f; Geissler, Mehrwertsteuer S. 58.

Geschäft wird "einfaches Reihengeschäft" genannt[95]); bei einer Versendung der Ware an den Letztabnehmer werden dagegen Ort und Zeit aller Lieferungen durch die Übergabe an den Frachtführer oder Spediteur festgelegt (§ 3 Abs. 7; sog. "Reihenversendungsgeschäft"[96]).

e) Die Werklieferung

Einen weiteren Sonderfall stellt die Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG dar. Diese Bestimmung gehört zu dem Problemkreis der Behandlung solcher Leistungen, die sowohl Elemente einer Lieferung als auch einer sonstigen Leistung in sich vereinigen.
Es geht dabei um den Fall, daß ein Unternehmer im Auftrag eines anderen einen Gegenstand be- oder verarbeitet und dabei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft und die nicht bloße Zutaten oder sonstige Nebensachen darstellen. Diesen Vorgang sieht das Gesetz wegen des Grundsatzes der Unteilbarkeit einheitlicher Leistungen und unter Anlehnung an die bürgerlich-rechtliche Regelung des Werklieferungsvertrages (§ 651 BGB) als einheitliche Lieferung an. Es liegt also immer dann, wenn der Werkunternehmer eigene Hauptstoffe zusteuert, eine (Werk-) Lieferung vor. Dadurch unterscheidet sich die Werklieferung von der Werkleistung, bei der sämtliche Hauptstoffe vom Auftraggeber gestellt werden.
Steuert der Werkunternehmer nur Nebensachen oder Zutaten bei, liegt keine Werklieferung vor. Im Gegensatz zum bürgerlichen Recht, nach dem ein Werklieferungsvertrag ausgeschlossen ist, wenn beide Vertragsparteien einen Teil der Hauptstoffe beschaffen[97], macht im Umsatzsteuerrecht auch ein vergleichsweise geringer Teil vom Unternehmer beschaffter Hauptstoffe

---

95) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 934;
96) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 935;
97) Staudinger-Riedel, BGB § 651 Rdnr. 5; BGB-RGRK, § 651 Anm. 1.

die Leistung zu einer Werklieferung[98]. Ob diese streng dem Wortlaut des Gesetzes folgende Auslegung aber in jedem Falle angewandt werden soll und auch bei Zufügung wirtschaftlich unbeachtlicher Mengen eines Hauptstoffes gelten soll, bezweifelt allerdings Ehrhardt[99] zu Recht. Als "Nebensachen" i.S. des Gesetzes müssen auch solche Dinge angesehen werden, die zwar qualitativ Hauptsachen sein könnten, quantitativ jedoch nach der Verkehrsauffassung "nebensächlich" erscheinen.

Die Werklieferungsregelung, die es bereits in § 3 Abs. 2 UStG 1951 gab, sollte vor allem eine Aufteilung der Leistung in eine Lieferung und eine sonstige Leistung verhindern. Da eine solche Aufteilung vornehmlich im Hinblick auf das sog. Großhandelsprivileg[100] interessant war, ist die Bedeutung der Vorschrift nach Wegfall dieses Privilegs zurückgegangen. Weiterhin bedeutsam bleibt die Vorschrift jedoch für die Bestimmung des Ortes der Leistung: Bei Annahme einer Werkleistung würde sich der Ort gemäß § 3 Abs. 10 nach dem Ort der Tätigkeit richten, bei Annahme einer einheitlichen (Werk-) Lieferung ist der Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht maßgebend.

Da das Gesetz zwischen Hauptstoffen und Nebensachen bzw. Zutaten unterscheidet, kann sich im Einzelfall die Frage erheben, ob eine bestimmte Sache Hauptstoff oder Nebensache ist. Nicht entscheidend ist hierbei die Menge oder der Wert der Stoffe im Vergleich zum Wert der Arbeit[101]. Ferner ist ein Stoff nicht auf Grund seiner Eigenschaften generell Haupt- oder Nebenstoff. Vielmehr kommt es im Einzelfall auf die

---

98) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 953;

99) in: DStZ 1956, 265;

100) Lieferungen im Großhandel unterlagen im alten Recht einem ermäßigten Steuersatz von 1 %, § 7 Abs. 3 UStG a.F.;

101) Peter, UStG § 3 Rdnr. 56; BFH v. 28.5.53, V 22/53 U, BStBl 53 III, 217.

Bedeutung des Stoffes für den Lieferungsgegenstand an, der Wille der Beteiligten ist dabei zu berücksichtigen. In Zweifelsfällen kommt auch der Verkehrsauffassung Bedeutung zu[102].

Nach diesen Grundsätzen ist etwa bei einer Reparatur nicht immer vom Gesamtgegenstand auszugehen, sondern unter Umständen von im Verkehr als selbständig bewerteten Teilstücken, wie es z.B. der Motor bei einem Auto darstellt. In diesem Beispiel ist etwa das Auswechseln der Kurbelwelle als Verwendung eines Hauptstoffes und der Vorgang somit als (Werk-) Lieferung anzusehen, nicht als sonstige Leistung[103].

Wie schon angedeutet, liegt der Unterschied zwischen Werklieferung und Werkleistung (= sonstige Leistung) weitgehend in der Frage, wer die Hauptstoffe für die Be- oder Verarbeitung des Gegenstandes stellt.

In der Praxis tritt häufig der Fall ein, daß beide Vertragsparteien einen Teil des verwendeten Materials beisteuern. In einem solchen Fall, in dem der Werkunternehmer das Werk unter Verwendung sowohl fremder als auch selbst beschaffter Haupt- oder Nebenstoffe herstellt, liegt eine "Materialbeistellung" seitens des Auftraggebers vor[104]. Da der Werkunternehmer hier eigene Hauptstoffe (mit-) verwendet, ist nach § 3 Abs. 4 UStG eine Werklieferung gegeben; der Leistungsaustausch bezieht sich jedoch nicht auf das gesamte Werk, sondern läßt das vom Besteller "beigestellte" Material unberücksichtigt, weil der Werkunternehmer hieran keine Verfügungsmacht überträgt. Steuerbar sind also beim Werkunternehmer nur das von ihm beschaffte Material und seine Arbeitsleistung.

---

[102] BFH v. 28.5.53, V 22/53 U, BStBl 53 III, 217;

[103] BFH v. 25.3.65, V 253/63 U, BStBl 65 III, 338; ihm folgend Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 992;

[104] im Gegensatz zur Materialgestellung, bei der der Besteller alle Hauptstoffe zusteuert.

Auf der anderen Seite stellt die Beistellung des Materials beim Besteller auch keine Lieferung dar, weil dem Werkunternehmer an diesen Materialien keine Verfügungsmacht verschafft wird[1o5)].
Diese Folge war im alten Recht überaus wichtig, denn dadurch konnte eine doppelte Steuerbelastung des beigestellten Materials vermieden werden. Im heutigen Recht wären wegen des Vorsteuerabzugs die Folgen einer doppelten Lieferung weit geringer, so daß die Regelung an Bedeutung verloren hat. Anders ist es jedoch, wenn der Auftraggeber kein Unternehmer ist, da dann der Vorsteuerabzug entfällt[1o6)].

Da die steuerliche Neutralität des beigestellten Materials dadurch begründet ist, daß daran keine Verfügungsmacht verschafft wird, muß bei der Materialbeistellung grundsätzlich Identität des hingegebenen mit dem verarbeiteten Material vorliegen, und zwar auch, wenn es sich um vertretbare Sachen handelt[1o7)]. Neuerdings hat der Bundesfinanzhof[1o8)] jedoch ausgehend von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine echte Materialbeistellung auch dann anerkannt, wenn der vom Auftraggeber zur Verfügung gestellte Stoff gegen gleichartigen und gleichwertigen Stoff ausgetauscht wird, um rationelleres Arbeiten zu ermöglichen[1o9)]. Diese Entwicklung ist zu begrüßen.

Das Gesetz verzichtet bei den ähnlichen Fällen der "Gehaltslieferung" (§ 3 Abs. 5)[11o)] und "Werkleistung" (vgl. etwa

---

1o5) so schon RFH v. 3.11.39, V 48/38, RStBl 4o, 22;

1o6) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 999; Peter, UStG § 3 Rdnr. 63;

1o7) BFH v. 17.1.57, V 157/55 U, BStBl 57 III, 92; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1o19; Reinhardt, UStG § 3 Rdnr. 49;

1o8) BFH v. 1o.2.66, V 1o5/63, BStBl 66 III, 257; BFH v. 16.3.66, V 13/63, BStBl 66 III, 445;

1o9) dem BFH folgend Herting, UStR 66, 97; Reinhardt, UStG § 3 Rdnr. 49;

11o) näheres zu diesem Sonderfall unten S. 42 ff.

§ 3 Abs. 9)[111] ausdrücklich auf die Materialidentität; eine unterschiedliche Behandlung der Werklieferung erscheint nicht geboten. Vor allem im Vergleich zur Werkleistung, bei der auf Materialidentität verzichtet wird, obwohl der Besteller das gesamte Material beistellt, ist nicht verständlich, warum bei einer Beistellung nur eines Teils des Materials die Identität ausschlaggebend sein soll[112].

Ein letztes bei der Materialbeistellung auftretendes Problem liegt in der Frage, wie weit der Werkunternehmer bei der Beschaffung des vom Auftraggeber beigestellten Materials mitwirken darf, ohne daß die Anerkennung einer steuerlich neutralen Beistellung versagt wird. Hierzu wurde zunächst der Standpunkt vertreten, daß keine echte Materialbeistellung vorliege, wenn der Werkunternehmer an der Beschaffung der Werkstoffe in irgendeiner Weise beteiligt sei. Vielmehr sei dann eine sog. "unechte Materialbeistellung" gegeben, bei welcher das beigestellte Material nicht aus dem Leistungsaustausch ausscheide[113].
Auch in dieser Frage zeichnet sich allerdings nunmehr eine Lockerung der Standpunkte ab, nachdem seit längerem Kritik an der starren Haltung geübt worden war[114]. Noch unter der Geltung des alten Rechts hatte der Bundesfinanzhof[115] eine echte Materialbeistellung in einem Fall angenommen, in dem ein Malermeister seinen Kunden von diesen ausgesuchte Tapeten in ihrem Namen und auf ihre Rechnung bestellt hatte.

Nach Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes hat sich der Bundesminister der Finanzen in einem Einführungserlaß zu den

---

111) hierzu näheres unten S. 47 ff;

112) vgl. hierzu die Diskussion im Schrifttum: Herting, BB 61, 784 und UStR 65, 219; Sperling, UStR 64, 97 und UStR 65, 38; Heinrich, UStR 65, 37;

113) vgl. z.B. RFH v. 3o.11.44, V 164/41, Slg. 54, 152; BFH v. 3o.1o.53, V 117/53 S, BStBl 53 III, 366; heute noch dieser Ansicht: Schomburg-Kühr, UStG § 3 Anm. 4;

114) so z.B. von Schettler, DStZ (A) 52, 196;

115) BFH v. 3o.5.63, V 16o/6o, BStBl 63 III, 346.

§§ 1 - 13 UStG 1967[116] damit einverstanden erklärt, daß eine echte Materialbeistellung auch dann anerkannt wird, wenn der Werkunternehmer als Agent oder Berater an der Beschaffung des beizustellenden Stoffes mitwirkt, sofern die unmittelbaren Rechtsbeziehungen nur zwischen dem Lieferer und dem Auftraggeber zustande kommen. Dieser Beurteilung ist zuzustimmen[117]. Auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise schließt eine Berater- oder Agententätigkeit des Werkunternehmers nicht eine Lieferung des Dritten an den Auftraggeber aus. Dieser kann dann das so beschaffte Material dem Werkunternehmer wie üblich beistellen. Entsprechend sollte hier auch das beigestellte Material aus dem Leistungsaustausch ausscheiden.
Bei einer abweichenden Entscheidung wäre zudem das Ergebnis unter Umständen heute einschneidender als im alten Recht: Ein Nichtunternehmer etwa, der keinen Vorsteuerabzug hat, müßte (als Auftraggeber) zweimal den - gegenüber dem alten Recht erhöhten - vollen Steuersatz zahlen.
Andererseits führt im unternehmerischen Bereich die abweichende Auffassung nicht zu Steuermehreinnahmen gegenüber der hier vertretenen Konstruktionsmöglichkeit.

f) Die sogenannte Gehaltslieferung

§ 3 Abs. 5 UStG regelt als letzten Sonderfall einer Lieferung die "Gehaltslieferung"[118]. Nach dieser Konstruktion wird einem Abnehmer, der die Nebenerzeugnisse oder Abfälle eines ihm zur Be- oder Verarbeitung übergebenen Gegenstandes

---

116) BStBl 68 I, 401, unter Ziffer 6 zu § 3;

117) Bedenken allerdings bei Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1035/3;

118) der Name Gehaltslieferung geht auf die ersten entschiedenen Fälle zurück, in denen es um die Lieferung des Zukkergehalts bei Rüben (vgl. RFH v. 8.5.25, V A 87/25, Slg. 16, 195) und des Fettgehalts bei Milch (vgl. RFH v. 19.10.28, V A 365/28, RStBl 29, 98) ging. Die von der Rechtsprechung entwickelte Konstruktion wurde dann 1938 in die UStDB aufgenommen und gelangte mit dem UStG 1967 in das UStG selbst.

zurückzugeben hat, steuerlich nur der ihm verbleibende Gehalt des Gegenstandes geliefert. Nur diesen Gehalt hat der Lieferer zu versteuern, die Nebenerzeugnisse oder Abfälle scheiden aus dem Leistungsaustausch aus. Zweck der Regelung ist die Vereinfachung der steuerlichen Behandlung. Durch die Konstruktion wird vermieden, einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang in zwei Lieferungen (Lieferung des Gegenstandes - Rücklieferung der Nebenerzeugnisse oder Abfälle) aufzuspalten.

Eine Gehaltslieferung wird allerdings steuerlich nur anerkannt, wenn die Rückgabe der Nebenerzeugnisse von vornherein bindend vereinbart war, andernfalls sind zwei getrennte Lieferungen anzunehmen. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des Gesetzes ("hat... zurückzugeben") und ist unbestritten[119]. Weiter ist erforderlich, daß es sich bei dem "Gehalt" um einen qualitativ abtrennbaren Teil des Ganzen handelt. Das Ganze muß sich also in wertmäßig verschiedene Bestandteile zerlegen lassen[120].

Keine Gehaltslieferung liegt demnach sowohl in dem Fall vor, daß die zurückzugebenden Abfälle stoffgleiche Teile des hingegebenen Gegenstandes sind - also quantitative Abfälle[121] -, als auch dann, wenn mit Hilfe des hingegebenen Gegenstandes ein völlig neuer Stoff gewonnen wird, wie z.B. Gas aus Koks[122].

Gemäß § 3 Abs. 5 S. 2 brauchen die zurückgegebenen Abfälle nicht notwendig von der Be- oder Verarbeitung gerade des hingegebenen Gegenstandes zu stammen. Vielmehr verzichtet das Gesetz auf die Materialidentität, soweit es sich um Nebenerzeugnisse oder Abfälle gleicher Art handelt wie sie bei der

---

119) statt aller: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1076; Peter, UStG § 3 Rdnr. 82;

120) Reinhardt, UStG § 3 Rdnr. 55;

121) vgl. dazu BFH v. 15.6.67, V 140/64, BFH 89, 317 = BStBl 67 III, 645; hier handelte es sich um eine Gerberei, die nur die Kernstücke der Häute verarbeitete und die Garnituren (Flanken und Hälse) zurückgab;

122) BFH v. 10.11.60, V 202/57 U, BStBl 61 III, 42.

Verarbeitung des hingegebenen Gegenstandes entstehen. Entspricht die an Nebenerzeugnissen oder Abfällen zurückgegebene Menge nicht dem hingegebenen Gegenstand, so ergibt sich folgendes: Erhält der Auftraggeber nur einen Teil des entstandenen Abfalls zurück, so ist der übrige Teil zusätzlich zum Gehalt geliefert[123]. Umgekehrt liefert der Abnehmer an den Auftraggeber insoweit, als er mehr Nebenerzeugnisse oder Abfälle zurückgibt als bei der Be- oder Verarbeitung des hingegebenen Gegenstandes anfallen.
Die Regelung der Gehaltslieferung ist unverändert aus dem alten Recht (§ 6 UStDB a.F.) übernommen worden. Wie viele andere Bestimmungen hat auch diese im Mehrwertsteuersystem stark an Bedeutung verloren. Wegen des Vorsteuerabzugs ist im unternehmerischen Bereich mit der Annahme oder Ablehnung einer Gehaltslieferung keine steuerliche Mehr- oder Minderbelastung verbunden. Bei Nichtunternehmern und Körperschaften des öffentlichen Rechts hat die Vorschrift jedoch weiterhin praktische Bedeutung.

3. Die sonstigen Leistungen

a) Begriff und Gegenstand

Der Begriff der sonstigen Leistung ist im Gesetz nicht positiv erläutert.
§ 3 Abs. 8 UStG umschreibt ihn nur negativ dahin, daß alle Leistungen, die keine Lieferungen darstellen, unter die sonstigen Leistungen fallen. Vergegenwärtigt man sich die Weite des Leistungsbegriffs[124], so wird deutlich, welch verschiedenartige Verhaltensweisen als sonstige Leistungen steuerbar sein können. Das unterstreicht auch § 3 Abs. 8 S. 2, nach dem sonstige Leistungen auch "in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen" können. Diese

---

123) RFH v. 18.2.27, V A 812/26, RStBl 27, 115;
124) siehe oben S. 14 f.

Formulierung ist noch deutlicher als die des § 241 BGB. Inhalt einer sonstigen Leistung kann also sowohl jedes positive Tun wie auch jedes negative Verhalten bzw. auch eine Mischung von positivem und negativem Verhalten sein. Als Beispiel seien insbesondere Dienstleistungen und Werkleistungen genannt, wie sie z.B. in vielen freiberuflichen Tätigkeiten vorkommen, ferner die Vermietung oder Verpachtung von Gegenständen, Vermittlungsleistungen, sowie die Gewährung von Rechten aller Art, auch z.B. Patente und Lizenzen. Selbst die bloße entgeltliche Leistungsbereitschaft ist als steuerbare sonstige Leistung behandelt worden[125].

Handelsvertreter und Agenten, die Vertretungsmacht besitzen, erbringen mit ihren Vermittlungen "sonstige Leistungen". Treten sie jedoch ohne Vertretungsmacht auf (als "falsus procurator"), so vermitteln sie keine fremden Lieferungen, sondern führen selbst Lieferungen aus, wenn nicht der Vertretene das Geschäft genehmigt (§§ 177, 179 BGB)[126].

Be- oder verarbeitet ein Agent die im Namen seines Auftraggebers eingekaufte Sache für diesen, so ist es gegebenenfalls möglich, zwei verschiedene sonstige Leistungen anzunehmen, eine Vermittlungs- und eine Werkleistung[127].

Umstritten ist die Frage, ob auch eine Schuldübernahme Gegenstand einer sonstigen Leistung sein kann. Nach herrschender Auffassung ist die Schuldübernahme in der Regel keine "wirtschaftliche Leistung" und besitzt nur Entgeltcharakter, kann

---

125) RFH v. 21.11.40, V 346/39, RStBl 41, 132;

126) RFH v. 21.5.31, V A 209/31, RStBl 31, 507;
BFH v. 12.3.64, V 206/61, HFR 65, 84;

127) BFH v. 10.3.66, V 127/63, HFR 66, 373, der die Grundsätze der Materialbeistellung hier nicht anwendet.

in Einzelfällen jedoch auch steuerbare Leistung sein[128].

Dieser Auffassung liegt die Teilung des Leistungsbegriffs in Leistungen im Rechtssinne und solche in wirtschaftlichem Sinne zu Grunde. Wie bereits erörtert[129], erscheint eine solche Unterteilung nicht gerechtfertigt. Unter den allgemeinen Leistungsbegriff fällt auch eine Schuldübernahme. Bei Vorliegen der übrigen in § 1 Abs. 1 Nr. 1 genannten Voraussetzungen ist sie daher steuerbar. Allerdings ist nach neuem Recht eine Schuldübernahme steuerfrei (§ 4 Nr. 8). Damit dürfte sich der Streit für die Praxis erledigt haben.

Wird bei sonstigen Leistungen die Leistung durch einen Gegenstand verkörpert, so bleibt es dennoch bei der Einordnung als sonstige Leistung[130]. Das ist etwa der Fall bei geistigen Leistungen, die in Plänen, Skizzen oder Manuskripten sichtbar werden[131].

Ähnliches gilt für solche Karten und Marken, bei denen der Anspruch auf die eigentliche Leistung durch die genannten Berechtigungsscheine verkörpert wird[132]. Das sind insbesondere die Inhaberkarten des § 807 BGB (z.B. Fahrkarten, Eintrittskarten).

Zur Abgrenzung der Lieferung von der sonstigen Leistung vgl. im übrigen vorn S. 20 ff.

---

128) BFH v. 18.4.62, V 246/59 S, BStBl 62 III, 292; BFH v. 18.4.62, V 46/61, HFR 62, 247; FG Münster v. 18.7.60, IV U - 91/60, DB 60, 1379; Schettler, UStR 56, 171; Burkholz, BB 63, 1214; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 116o; Reinhardt, UStG § 3 Rdnr. 80; a.A.: Hirschmann, UStR 57, 19 (niemals Leistung); Reffel, UStR 63, 41 (generell steuerbare Leistung);

129) siehe oben S. 15 und S. 17 ff;

130) siehe dazu auch S. 19 f;

131) vgl. dazu etwa BFH v. 26.10.61, V 307/59, HFR 62, 118;

132) statt aller: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 847.

b) Das sogenannte Umtauschgewerbe

Einen Sonderfall zur Frage des Gegenstandes einer sonstigen Leistung regelt das Gesetz in § 3 Abs. 9. Überläßt ein Werkunternehmer, der von seinem Auftraggeber Stoff zur Herstellung eines Gegenstandes erhält, dem Auftraggeber anstelle des herzustellenden Gegenstandes einen gleichartigen Gegenstand, der aber nicht aus dem zur Verfügung gestellten Stoff hergestellt ist, so gilt nach § 3 Abs. 9 dieser Vorgang steuerlich als Werkleistung. Häufig zitiertes[133] Beispiel hierzu ist die sog. Umtauschmüllerei: Ein Bauer bringt Getreide zur Mühle und erhält eine entsprechende Menge Mehl, das allerdings aus anderem, wenn auch gleichartigem Getreide gemahlen wurde.
Die Vorschrift, die schon im Umsatzsteuergesetz von 1951 enthalten war, wurde seinerzeit auf Grund der Reichsfinanzhof-Rechtsprechung zum Umtauschgewerbe[134] eingeführt. Sie hat den Zweck, "ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach reine Arbeitsleistungen zu begünstigen"[135].
Die von § 3 Abs. 9 erfaßten Vorgänge werden also nicht - wie es einer formellen Betrachtung entspräche - als Tauschgeschäfte oder tauschähnliche Umsätze angesehen, sondern reinen Werkleistungen gleichgestellt, zu denen sie eine wirtschaftliche Betrachtungsweise rechnen muß[136].
Im Einzelfall wird ein solcher Vorgang nur unter folgenden Voraussetzungen anerkannt:

(1) Der Auftraggeber übergibt dem Werkunternehmer einen Stoff zur Herstellung eines Gegenstandes, während der Werkunternehmer ihm einen fertigen Gegenstand überläßt, der zwar

---

133) z.B. Sauerland, Umsatzsteuer S. 7o;

134) vgl. etwa RFH v. 24.1.25, GrS 5/24, RStBl 25, 59 und RFH v. 16.7.25, V D 7/25, RStBl 25, 18o;

135) BFH v. 17.1.57, V 11o/55 S, BStBl 57 III, 82;

136) Reinhardt, UStG § 3 Rdnr. 11o ff; Geissler, Mehrwertsteuer S. 62.

aus gleichartigem, aber anderem als dem hingegebenen Stoff hergestellt worden ist. Gleichartigkeit heißt hierbei nicht Gleichwertigkeit; Qualitätsunterschiede und das Hinzufügen von Zutaten sind unschädlich[137]).
Ungeachtet des genauen Wortlauts des § 3 Abs. 9 wird ferner allgemein angenommen, daß der Rohstoff sowohl vor als auch nach der Übergabe des fertigen Werks hingegeben werden kann[138]).

(2) Der Unternehmer muß die Gegenstände, die der Auftraggeber erhält, in seinem Unternehmen herzustellen pflegen[139]). Hieraus folgt weiter, daß der Werkunternehmer den Gegenstand tatsächlich selbst hergestellt haben muß[140]). Allerdings wird man die Anwendung des § 3 Abs. 9 nicht schon dann ablehnen können, wenn der Unternehmer einen Teil der Ware bei einem anderen Unternehmer herstellen läßt[141]), da hier der grundsätzliche Werkleistungscharakter des Vorgangs noch erhalten ist.

(3) Das vom Auftraggeber zu zahlende Entgelt muß ferner nach Art eines Werklohns berechnet werden. Auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise liegt dann keine Werkleistung vor, wenn der Werkunternehmer etwa Aufschläge auf den Materialaufwand macht[142]) oder den Marktpreis des Stoffes in der

---

137) BFH v. 17.9.53, V 116/52 U, BStBl 53 III, 347; BFH v. 25.7.63, V 260/60 U, BStBl 63 III, 444;

138) BFH v. 17.1.57, V 249/55, BStBl 57 III, 331; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1131; Reinhardt, UStG § 3 Rdnr. 123; Peter, UStG § 3 Rdnr. 85;

139) BFH v. 15.12.66, V 103/65, BFH 87, 579 = BStBl 67 III, 235 hat ausdrücklich festgestellt, daß es sich hierbei nicht um eine unzulässige Ungleichbehandlung gegenüber den Unternehmen handele, die den Stoff zur Herstellung des Gegenstandes weitergeben;

140) BFH v. 10.9.59, V 32/57 U, BStBl 59 III, 435 f; BFH v. 25.5.66, V 166/63, BStBl 66 III, 447; BFH v. 15.12.66, V 103/65, BFH 87, 579 = BStBl 67 III, 235;

141) so richtig Eckhardt-Schettler, Umsatzsteuer S. 45;

142) BFH v. 10.9.59, V 32/57 U, BStBl 59 III, 435.

Entgeltberechnung berücksichtigt. Es muß vielmehr auch durch die Art der Entgeltberechnung deutlich werden, daß es den Parteien im Grunde um eine Werkleistung an dem hingegebenen Stoff geht, auf die nur aus wirtschaftlichen Gründen zugunsten einer sofortigen Übergabe eines aus anderem Stoff gefertigten Gegenstandes verzichtet wird.
Auch die Vorschrift des § 3 Abs. 9 hat im neuen Recht viel von ihrer Bedeutung verloren. Wegen des Vorsteuerabzugs wäre bei Unternehmern eine Steuermehrbelastung auch dann nicht gegeben, wenn die Vorschrift des § 3 Abs. 9 nicht angewendet würde[143].
Für nicht zum Vorsteuerabzug Berechtigte - vor allem Privatpersonen und Körperschaften des öffentlichen Rechts - kann die Bestimmung jedoch noch zu einer echten Steuerersparnis führen.

4. Unternehmer und Unternehmen

Lieferungen und sonstige Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nur steuerbar, wenn ein Unternehmer sie im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
Eine Erörterung der steuerbaren Umsätze müßte hier demnach auch auf die Begriffe Unternehmer und Unternehmen im einzelnen eingehen.
Die Begriffe Unternehmer und Unternehmen werfen jedoch so zahlreiche und schwierige Rechtsfragen auf, daß der Rahmen dieser Untersuchung gesprengt würde, wollte man die anstehenden Probleme auch nur annähernd gründlich behandeln.
Die Erörterungen müssen sich daher auf einen Überblick beschränken, der hauptsächlich auf die Änderungen hinweist, die das neue Recht bei diesen Begriffen gebracht hat.

a) Der Unternehmer

Nach § 2 Abs. 1 S. 1 UStG ist Unternehmer, "wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt". Mit

---

143) vgl. dazu das Zahlenbeispiel bei Geissler, Mehrwertsteuer S. 64.

dieser Vorschrift sind drei Fragenkreise verbunden, nämlich:

(1) Wer kann Unternehmer sein? Das umfaßt die Frage nach der Umsatzsteuerfähigkeit.

(2) Was zählt zu den gewerblichen und beruflichen Tätigkeiten?

(3) Wann ist eine Person selbständig?

Zu (1): Als Unternehmerfähigkeit im steuerlichen Sinne (Steuerfähigkeit) bezeichnet man die Fähigkeit, Träger steuerlicher Rechte und Pflichten zu sein[144]. Sie unterscheidet sich von der Rechtsfähigkeit im zivilrechtlichen Sinne und ist an diese nicht gebunden[145]. Im Umsatzsteuerrecht, das eine in besonderem Maße wirtschaftlich ausgerichtete Steuer behandelt, muß weniger auf formalrechtliche als auf wirtschaftliche Gesichtspunkte abgestellt werden. Unternehmerfähig ist demnach jedes selbständige Wirtschaftsgebilde, das als solches nach außen in Erscheinung tritt und am Wirtschaftsleben teilnimmt. Eine weite Auslegung dieses Unternehmerbegriffs ist geboten[146]. Im Gegensatz zum Einkommensteuerrecht sind im Umsatzsteuerrecht daher auch Personengesellschaften (OHG, KG, Gesellschaften bürgerlichen Rechts) selbst Unternehmer.

Zu (2): Was unter gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit zu verstehen ist, erläutert § 2 Abs. 1 S. 2. Danach ist gewerblich oder beruflich "jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird."
Der umsatzsteuerliche Begriff der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit ist weiter als der des täglichen Sprachgebrauchs. Er deckt sich ferner nicht mit den entsprechenden

---

144) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 5;
145) RFH v. 19.5.3o, V A 525/29, Slg. 26, 348;
146) BFH v. 29.11.55 u. 4.7.56, V 56/55 U, BStBl 56 III, 275.

Begriffen im Einkommensteuerrecht und Gewerbesteuerrecht (§ 1 Abs. 1 GewStDV)[147].
Nachhaltig ist eine Tätigkeit dann, wenn sie wiederholt vorgenommen wird, weiter aber auch, wenn zwar nur eine einmalige Handlung vorgenommen wurde, bei dieser jedoch die Absicht der Wiederholung bestand, ferner dann, wenn eine Mehrheit verschiedener einmaliger Handlungen in einem inneren Zusammenhang steht[148]. Ein Dulden oder Unterlassen kann auch nachhaltig sein, etwa wenn bei einer Lizenzvergabe die fremde Rechtsausübung geduldet wird[149].

Die Tätigkeit muß auf die Erzielung von Einnahmen, nicht von Gewinn, gerichtet sein. Auch eine Hobby-Tätigkeit, die Verluste bringt (z.B. Rennstall) kann daher eine steuerbare Tätigkeit darstellen.
Zweck und Motiv der Tätigkeit sind steuerlich unbeachtlich. So schließen mildtätige oder gemeinnützige Absichten die Steuerbarkeit nicht aus[150].

Eine Besonderheit stellt die Abgrenzung der gewerblichen von der nichtgewerblichen Tätigkeit bei Körperschaften des öffentlichen Rechts dar. Soweit sich diese Institutionen privatrechtlicher Rechtsformen bedienen (AG, GmbH), treten keine neuen Probleme auf: Die Betriebe in privatrechtlicher Form werden nach den allgemein für die entsprechende Rechtsform geltenden Regeln besteuert (§ 5 Abs. 2 KStDV). Soweit sich die Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht privatrechtlicher Unternehmensformen bedienen, hat der Übergang zum

---

147) BFH v. 3.6.54, V 262/53 U, BStBl 54 III, 238;

148) RFH v. 22.1.43, V 23/42, RStBl 43, 221; bezüglich einer einmaligen Tätigkeit eher noch weiter: BFH v. 1o.5.61, V 5o/59, HFR 62, 45, der bei Personen- und bei Kapitalgesellschaften, die nur gewerblich auftreten können, auf die Feststellung der Nachhaltigkeit ganz verzichtet;

149) BFH v. 13.4.61, V 54/59, HFR 61, 262;

15o) BFH v. 14.11.57, V 28/55 U, BStBl 58 III, 7.

Mehrwertsteuergesetz grundlegende Änderungen gebracht. Das neue Recht bestimmt in § 2 Abs. 3, daß Körperschaften des öffentlichen Rechts "nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art... und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig" sind. Im alten Recht war dagegen nur bestimmt, daß die Ausübung öffentlicher Gewalt keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit darstellt. Der Unterschied besteht darin, daß jetzt nicht mehr auf den einzelnen Umsatz abgestellt wird, sondern wie bei der Körperschaftsteuer - auf deren Regelung § 2 Abs. 3 UStG verweist - auf die hoheitliche oder wirtschaftliche Betätigung des Betriebes als solchem. Welche Betätigungen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im einzelnen als gewerbliche Tätigkeiten anzusehen sind, regeln die §§ 1 ff KStDV[151], des weiteren ein Erlaß des Bundesministers der Finanzen vom 3.1. 1968[152].

Zu (3): Die Frage der Selbständigkeit regelt das Gesetz für natürliche und juristische Personen unterschiedlich.

Für natürliche Personen enthält § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG eine Abgrenzung, die wie § 1 Abs. 4 LStDV den gegenseitigen Ausschluß von Lohnsteuer und Umsatzsteuer verdeutlichen soll. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 ist eine Person nicht selbständig, wenn sie einem Unternehmen so eingegliedert ist, daß sie den Weisungen des Unternehmers folgen muß.

Für die Frage der Eingliederung kommt es maßgeblich auf das Innenverhältnis der beteiligten Personen an[153]. Letztlich entscheidet jedoch das Gesamtbild, das die persönliche, wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung der Person bietet[154]. In der neueren Rechtsprechung stellt der Bundesfinanzhof daneben mehr und mehr auf das Unternehmerwagnis ab:

---

151) in der Fassung v. 6.6.62, BGBl 62 I, 412;

152) BStBl 68 I, 182 ff;

153) so schon RFH v. 21.2.34, V A 223/32, RStBl 34, 671;

154) RFH v. 17.5.21, II A 65-71, RStBl 21, 273; BFH v. 2o.2.51, II 134/5o S, BStBl 51 III, 59.

Der Träger dieses Risikos ist in der Regel selbständiger Unternehmer[155].
Eine natürliche Person, die mehrere Tätigkeiten ausübt, kann teils selbständig, teils unselbständig sein[156].
Eine juristische Person ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 unselbständig und eine sog. "Organgesellschaft", wenn sie "nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist." Die Bestimmung entspricht der des Gewerbesteuerrechts (§ 3 Gew StDV) und ist - ohne dort gesetzlich geregelt zu sein - auch im Körperschaftsteuerrecht anerkannt[157].
Die finanzielle Eingliederung ist im Gegensatz zum alten Recht nicht mehr an den Besitz von 75 % der Anteile und Stimmrechte gebunden, wie es § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 UStG a.F. bestimmte. Es genügt nunmehr im allgemeinen der Besitz von mehr als 5o% der Anteile.
Eine wirtschaftliche Eingliederung besteht dann, wenn ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Organträger und Organgesellschaft vorliegt. Beide Gesellschaften müssen eine wirtschaftliche Einheit bilden.

Die organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt ist, daß das Organ den Willen des Organträgers ausführt.
Diese drei Eingliederungsmerkmale brauchen nicht alle in gleicher Eindeutigkeit vorzuliegen, wenn ein Organverhältnis bejaht werden soll. Es genügt, daß das Gesamtbild deutlich auf eine Eingliederung hinweist[158].
Organträger kann sowohl eine natürliche Person oder ein

---

155) BFH v. 7.9.61, V 121/59, HFR 62, 69; BFH v. 3.1o.61, I 2oo/59 S, BStBl 61 III, 567;
156) RFH v. 27.1o.33, V A 944/32, RStBl 34, 542;
157) Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, KStG § 7 Anm. 3a;
158) BFH v. 22.6.67, V R 89/66, BFH 89, 4o2 = BStBl 67 III, 715.

Zusammenschluß von solchen als auch eine juristische Person sein.
Die Wirkung der Organschaft besteht darin, daß nicht das Organ, sondern nur das herrschende Unternehmen (Organträger) Unternehmer ist. Das führt dazu, daß Innenumsätze zwischen den Gesellschaften als Umsätze innerhalb eines einheitlichen Unternehmens nicht steuerbar sind.
Die Bedeutung der Organschaft ist im neuen Recht weitgehend zurückgegangen. Während im alten Recht die Organschaftsregelung wegen der Vermeidung einer Steuerkumulation konzentrationsfördernde Wirkung hatte und viel zum Mangel an Wettbewerbsneutralität des alten Rechts beitrug[159], hat im neuen Recht mangels jeglicher Kumulation eine Organschaft außer im Zusammenhang mit steuerbefreiten Unternehmen keine steuersparende Wirkung mehr. Es bleibt höchstens ein gewisser Finanzierungsvorteil, da die Steuerzahllast erst beim Verlassen des Organkreises entsteht, während sonst die einzelnen Gesellschaften je für sich einen Teil der Steuern abführen müßten.

b) Das Unternehmen

Nicht alle Leistungen, die ein Unternehmer erbringt, sind steuerbar. Das Gesetz unterscheidet vielmehr zwischen dem unternehmerischen und dem privaten Bereich eines Unternehmers und unterwirft der Umsatzsteuer nur, was er "im Rahmen seines Unternehmens" tätigt.
Das Unternehmen umfaßt nach § 2 Abs. 1 S. 2 "die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers".
Dieser Grundsatz, allgemein als "Einheitstheorie" bezeichnet[160], besagt, daß ein Unternehmer zwar mehrere sog. "Betriebe", aber nur ein Unternehmen haben kann (Unternehmens-

---

159) darauf hat auch das BVerfG (Urteil v. 2o.12.66, 1 BvR 32o/57, 1 BvR 7o/63, BVerfGE 21, 12) besonders hingewiesen, das insoweit eine Reform des Umsatzsteuerrechts forderte;

16o) vgl. etwa Sauerland, Umsatzsteuer S. 1o6; vom BFH (Urteil v. 8.2.55, V 162/52 S, BStBl 55 III, 113 ff (114) wurde sie "Grundpfeiler des Umsatzsteuerrechts" genannt.

einheit). Die Umsätze zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmens sind als Innenumsätze nicht steuerbar.
In den Rahmen des Unternehmens fallen bei den Personal- und den Kapitalgesellschaften des Handelsrechts, die keinen privaten Bereich haben, sämtliche Tätigkeiten[161]. Dagegen muß bei Einzelunternehmen und Körperschaften des öffentlichen Rechts zwischen dem unternehmerischen und dem nichtunternehmerischen Bereich unterschieden werden. Bei letzteren fällt die hoheitliche, bei ersteren die private Tätigkeit nicht in den Unternehmensbereich. Zum Rahmen des Unternehmens gehören hier sowohl die betrieblichen Grundgeschäfte als auch die Hilfs- und die Nebengeschäfte, soweit die Grundgeschäfte sie mit sich bringen (Beispiel: Verkauf überflüssigen Inventars)[162].
Ein Ausfluß der Einheitstheorie ist auch die Konstruktion der sog. "Unternehmereinheit"[163]. Da eine Personenvereinigung als solche Unternehmer sein kann, bilden danach alle von derselben Personengruppe geführten Betriebe, auch wenn sie selbständige Gesellschaften darstellen, nur ein Unternehmen[164]. Nach der Rechtsprechung müssen allerdings immer folgende Voraussetzungen vorliegen:

(1) An allen Betrieben müssen dieselben Gesellschafter beteiligt sein;

(2) diese Gesellschafter müssen jeweils zu gleichen Verhältnissen beteiligt sein;

---

161) RFH v. 16.1o.31, V A 345/31, RStBl 32, 374;

162) BFH v. 28.1o.64, V 227/62 U, BStBl 65 III, 34;

163) hierzu vgl. Vogel, Rechtswirkungen der Unternehmereinheit S. 6 ff; die von der Rechtsprechung entwickelte Konstruktion ist immer wieder auf Kritik gestoßen, vgl. etwa Schettler, Aktuelle Umsatzsteuerfragen, 1951, S. 4o ff; v. Wallis FR 5o, 267 ff; Eckhardt, UStR 55, 81;

164) statt aller: BFH v. 8.2.55, V 162/52 S, BStBl 55 III, 113, unter II.

(3) bei allen Gesellschaften muß es eine einheitliche Willensbildung geben;

(4) die Gesellschaften müssen - im Unterschied zur Organschaft - im Verhältnis der Nebenordnung zueinander stehen.

Diese Voraussetzungen stehen gleichrangig nebeneinander[165]. Bei ihrem Vorliegen werden die - bürgerlich-rechtlich selbständigen - Einzelgesellschaften umsatzsteuerlich als unselbständige Betriebe eines einzigen Unternehmens angesehen. Die Umsätze zwischen den so verbundenen Betrieben werden dadurch zu nicht steuerbaren Innenumsätzen; ferner braucht das Gesamtunternehmen jeweils nur eine Steuervoranmeldung und -jahreserklärung abzugeben.
Wie alle Konstruktionen, die gegenüber der allgemeinen Regel die Zahl der steuerbaren Umsätze verringern sollten, hat auch die Unternehmereinheit mangels Kumulationswirkung der neuen Steuer an Bedeutung verloren.

5. Leistungen "im Inland"

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG müssen die Lieferungen und Leistungen "im Inland" ausgeführt sein. Hieraus entstehen zwei Fragenkreise, nämlich einmal der Begriff "Inland", zum zweiten, nach welchen Kriterien sich der Ort einer Lieferung oder sonstigen Leistung bestimmt.

a) Der Begriff "Inland"

Das Umsatzsteuergesetz regelt den Begriff Inland in § 1 Abs. 2[166]: Inland ist danach das Gebiet des Deutschen Reiches in den Grenzen von 1937, mit Ausnahme der Zollausschlüsse und der Zollfreigebiete.

---

[165] BFH v. 13.4.61, V 81/59 U, BStBl 61 III, 343;
[166] im alten Recht § 1 UStDB a.F.

Der Inlandsbegriff entspricht damit dem bisherigen Recht[167] und umfaßt weiterhin auch die DDR[168], [169], während die Gebiete östlich der Oder-Neiße-Grenze zwar zum Reichsgebiet gehören, aber de facto Zollausschlüsse darstellen[170].
Zollausschlüsse sind deutsche Hoheitsgebiete, die einem ausländischen Zollgebiet angeschlossen sind (§ 2 Abs. 2 S. 2 Zollgesetz). De jure ist zur Zeit[171] nur die Exklave Büsingen ein Zollausschluß. Die bisher de facto ausgeschlossenen Büttendardter Höfe gehören seit 1967[172] zum Schweizer Staatsgebiet.
Zollfreigebiete sind deutsche Hoheitsgebiete, die zwar vom deutschen Zollgebiet ausgeschlossen, einem anderen Zollgebiet aber nicht angeschlossen sind[173]. Dies sind nach § 2 Abs. 3 ZG:

1. deutsche Schiffe und deutsche Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören;

---

167) Bedenken gegen diese Begriffsbestimmung, vor allem dagegen, daß der Geltungsbereich des UStG über den des Grundgesetzes hinausgeht, bei Osthövener, UStR 66, 39 f; Kritik auch bei Peter, UStG § 1 Rdnr. 155;

168) so noch BFH v. 25.6.64, V 108/61, HFR 65, 251;

169) da die DDR einerseits Inland darstellt, andererseits aber das UStG 1967 dort nicht gilt und folglich das System des Vorsteuerabzugs usw. nicht funktioniert, hat der BdF (Erlaß v. 1.9.67, BStBl 1967 I, 351) auf Grund der Ermächtigung in § 26 Abs. 4 UStG angeordnet, daß
1. Lieferungen in die DDR unter Beibehaltung des Vorsteuerabzugs in der Regel umsatzsteuerfrei sind,
2. bei Warenbezügen aus der DDR die Umsatzsteuerschuld um 4 % bzw. 2 % des Entgelts gekürzt werden kann;
vgl. hierzu auch Sönksen, Hansgeorg, Interzonenhandel bei der Mehrwertsteuer, UStR 67, 233;

170) BdF-Erlaß v. 13.9.61, BStBl 61 I, 629 sowie Erlaß v. 14.2.68, BStBl 68 I, 401 unter B 3; a.A. anscheinend OFD Hamburg v. 12.6.67 (in: Sölch-Ringleb, UStG Anh. II, Allg. 1) Ziff. 3), wonach die Ostgebiete Ausland darstellen;

171) seit 1967, auf Grund des deutsch-schweizerischen Vertrags v. 23.11.64, BGBl 67 II, 2030;

172) auf Grund eines ebenfalls am 23.11.64 geschlossenen deutsch-schweizerischen Vertrages, vgl. BGBl 67 II, 2041;

173) BdF-Erlaß v. 13.9.61, BStBl 61 I, 629.

2. die Insel Helgoland;
3. die vom Zollgebiet ausgeschlossenen Teile von Seehäfen (Freihäfen);
4. Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der Zollgrenze an der Küste, d.i. die jeweilige Strandlinie;
5. Grenzwege und Binnengewässer, die durch Rückverlegung der Zollgrenze vom Zollgebiet ausgeschlossen, einem ausländischen Zollgebiet aber nicht angeschlossen sind.

Da das umsatzsteuerliche Inland in keinem Falle über das deutsche Hoheitsgebiet hinausgeht, sind Umsätze in Zollanschlüssen nicht steuerbar. Das umsatzsteuerliche Inland deckt sich also insoweit nicht mit dem Zollgebiet.

b) Der Ort der Lieferungen und sonstigen Leistungen

Ob bestimmte Lieferungen oder sonstige Leistungen in dem oben näher bestimmten Inland ausgeführt werden oder nicht, richtet sich im Einzelfall danach, was Ort der betreffenden Leistung ist.
Es kommt dabei allein auf die Beurteilung des einzelnen Umsatzes an. Nicht entscheidend ist, welche Staatsangehörigkeit der Leistende hat, wo er seinen Wohnsitz, Sitz oder eine Betriebsstätte hat, wo die Rechnung erteilt wird oder wo die Zahlung erfolgt (§ 1 Abs. 2 S. 3 UStG).
Im einzelnen bestimmt sich der Ort einer Lieferung und sonstigen Leistung wie folgt:

aa) Der Ort einer Lieferung

Wie bereits bei der Erörterung des Lieferungsbegriffs dargelegt wurde[174], ist Grundlage einer Lieferung die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand. Die Verschaffung der Verfügungsmacht muß daher über den Ort einer Lieferung entscheiden. Das Umsatzsteuergesetz bestimmt denn auch in § 3 Abs. 6[175], daß eine Lieferung grundsätzlich dort

---

[174] siehe oben S. 16 ff;
[175] früher gleichlautend § 4 UStDB a.F.

ausgeführt wird, "wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet". Demnach erscheint die Bestimmung des Lieferungsortes unproblematisch, wenn der Lieferer dem Abnehmer - sei es selbst oder unter Einschaltung Dritter[176] - den Gegenstand am Erfüllungsort übergibt. Ebenso läßt sich der Lieferungsort ohne weiteres bestimmen, wenn der Abnehmer den Gegenstand beim Lieferer abholt.
Aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 6, der auf den Ort des Lieferungsgegenstandes und nicht auf den Ort des Verfügungsgeschäfts abstellt, folgt weiter, daß bei Veräußerungen nach §§ 929, 93o BGB, nach §§ 929, 931 BGB oder durch Übergabe von Traditionspapieren (Ladeschein, Lagerschein, Konnossement) Ort der Lieferung der Ort ist, wo sich die Ware befindet. Es entscheidet hier also nicht etwa der Ort des Verfügungsgeschäfts bzw. der Papierübergabe[177]. Bei der Lieferung von Strom, Gas, Wasser u.ä. kann der Abnehmer dann über den Lieferungsgegenstand frei verfügen, wenn dieser den entsprechenden Zähler passiert hat. Daher ist Ort der Lieferung hier der Ort des Zählers[178].

Die Regel des § 3 Abs. 6 gilt jedoch nicht uneingeschränkt. So wird in § 3 Abs. 7 auf einen Ort abgestellt, an dem sich der Lieferungsgegenstand v o r Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Die genannte Bestimmung fingiert[179] bei einer Beförderung oder Versendung des Gegenstandes als Lieferungsort den Ort, an dem sich der Gegenstand zu Beginn der Beförderung bzw. bei der Übergabe an einen Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter befindet[18o]. Da das Gesetz von

---

176) siehe oben S. 3o ff;

177) unstreitig; vgl. zum neuen Recht BdF-Erlaß v. 14.2.68, BStBl 68 I, 4o1, unter B 6 Abs. 3;

178) so für Strom schon RFH v. 13.9.35, V A 415/35, RStBl 35, 1436;

179) vgl. das Wort "gilt" im Gesetzestext;

18o) vgl. den Gesamtüberblick hierzu bei Lampert, UStR 69, 178.

Beförderung bzw. Versendung "an den Abnehmer" spricht, gilt das allerdings nur, wenn der Abnehmer schon bei Beginn der Beförderung bzw. Versendung feststeht, dagegen nicht, wenn erst am Ankunftsort ein Abnehmer gesucht wird. Im letzteren Fall ist wieder der Übergabeort maßgebend[181].

Ein "Versenden" liegt nach § 3 Abs. 7 S. 2 vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand durch einen Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur befördern bzw. die Beförderung besorgen läßt.

Nicht gesetzlich bestimmt, aber durch Umkehrschluß ableitbar, ist der Begriff der Beförderung: Sie liegt vor, wenn ohne Einschaltung dritter Personen der Transport des Gegenstandes mit eigenen Mitteln des Lieferers besorgt wird[182]. Während sich für die Versendungslieferung eine dem § 3 Abs. 7 entsprechende Regelung schon im alten Recht fand[183], ist die Gleichstellung der Beförderungslieferung neu. Die Änderung geht auf Art. 5 Abs. 4 der 2. Harmonisierungsrichtlinie der EWG[184] zurück, wonach bei der Versendung wie bei der Beförderung auf den Ort des Beginns der Versendung bzw. Beförderung abgestellt werden soll. Diese Änderung wird sich im grenzüberschreitenden Warenverkehr (Export) dahin auswirken, daß es mehr steuerbare Inlandslieferungen geben wird[185].

Als Nachteil der neuen Regelung ist anzumerken, daß der Ort

---

181) zum Sonderfall des sog. "gebrochenen Reihenversendungsgeschäfts", bei dem die Warenbewegung durch mehrere in die Lieferkette nicht eingeschaltete Dritte (Spediteure, Frachtführer) ausgeführt wird, vgl. Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 938 ff m.w.N.;

182) statt aller: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 883; ähnlich auch der BdF-Erlaß v. 14.2.68, BStBl 68 I, 4o1, unter B 6 Abs. 5;

183) vgl. § 5 Abs. 1 und 2 UStDB a.F.;

184) Amtsblatt der Eur. Gemeinschaften 1967, 13o3;

185) vielfach wird jedoch die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 1, § 6 eingreifen.

der Lieferung bei Beförderungslieferungen nicht mehr mit dem Ort des Gefahrübergangs nach bürgerlichem Recht (§§ 446, 447 BGB) übereinstimmt. Gerade die Gefahrtragungsregel des § 447 BGB hatte aber seinerzeit zur Ausnahmeregelung bei Versendungslieferungen geführt[186].

Für Beförderungslieferungen in die Zollanschlußgebiete Mittelberg und Jungholz hat der Bundesminister der Finanzen[187] nach § 131 AO wegen sachlicher Härten verfügt, daß § 3 Abs. 7 nicht anzuwenden sei, sondern vielmehr weiterhin nach § 5 Abs. 2 UStDB a.F. verfahren werden solle. Die sachlichen Härten bestehen darin, daß ohne den Erlaß eine Inlandslieferung vorliegen würde, die steuerpflichtig wäre und für die der ausländische Abnehmer keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnte (vgl. § 15). Durch den Erlaß werden diese Lieferungen dagegen zu steuerfreien (§ 4 Nr. 1, § 6) Ausfuhrlieferungen.

Die dargestellten Grundsätze sollen auch hier an einigen Beispielen erläutert werden:

(1) Ein Grenzfall, bei dem sowohl die Regel des § 3 Abs. 6 als auch die Ausnahme des § 3 Abs. 7 angewendet werden kann, ist die sog. Sammelladung oder Beipacksendung. Hierbei befördert oder versendet ein Unternehmer mit einem einzigen Transport Lieferungsgegenstände für verschiedene Abnehmer; erst am Zielort wird der Transport aufgeteilt. Es entsteht die Frage, ob hier § 3 Abs. 7 anzuwenden ist und der Ort des Beginns der Beförderung bzw. Versendung als Lieferungsort gilt. Das Problem, bisher nur bei Versendungslieferungen erörtert, hat nach der Erweiterung der Ausnahmeregelung auch für die Beförderung mit eigenen Transportmitteln Bedeutung.

Nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 7 wird der Lieferungsort nur dann vorverlegt, wenn "an den Abnehmer" befördert bzw. versendet wird. Daraus läßt sich schließen, daß der Abnehmer

---

186) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 888;

187) Erlaß vom 16.2.68 - IV A/2 - S 7132 - 3/67, Umsatzsteuer-Kartei S 7116 Karte 2.

schon bei Beginn der Beförderung bzw. Versendung feststehen muß. Werden also bei einer Sammelladung die einzelnen Abnehmer erst am Zielort geworben, so ist Ort der Lieferung der Zielort. Andererseits ist § 3 Abs. 7 anzuwenden und als Lieferungsort der Ort des Beginns der Beförderung bzw. Versendung anzusetzen, wenn schon zu diesem Zeitpunkt die einzelnen Abnehmer feststehen und auf den jeweiligen Lieferungsgegenständen oder auf einer Verteilungsliste sichtbar gemacht sind[188].

(2) Eine Änderung hat sich dadurch ergeben, daß die alte Vorschrift des § 5 Abs. 3 UStDB a.F. nicht ins neue Recht übernommen wurde. Die Bestimmung betraf den Fall, daß ein ausländischer Unternehmer eine Ware an einen inländischen Beauftragten befördern ließ und diesem den Abnehmer nicht bei Beginn der Versendung, aber noch vor der Einfuhr benannte. Auch hier galt der Ort der Übergabe an den ersten Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter als Lieferungsort, so daß eine nicht steuerbare Lieferung im Ausland vorlag. Im neuen Recht ist dieser Fall nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen: Bei Beginn der Versendung war noch keine Lieferung an einen bestimmten Abnehmer gegeben. Erst die endgültige Adressierung an den Abnehmer entscheidet über den Ort der Lieferung[189].

(3) Ein interessantes Problem ergibt sich ferner dann, wenn im Rahmen einer Werklieferung der Gegenstand in einzelnen Teilen zum Abnehmer gesandt wird, Gegenstand der Lieferung ist nach § 3 Abs. 4[190], der auf dem Grundsatz der Einheit-

---

188) so schon RFH v. 25.4.41, V 14o/39, RStBl 41, 452; RdF-Erlaß v. 3o.7.4o - S 417o - 4 III, USt-Kartei a.F. 417o Karte 2; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 896 ff; etwas weiter (es genügt, wenn noch während des Rollens der Ware das Verteilungsverzeichnis dem Verteiler zugeht): FG Nürnberg v. 29.7.55, I 61/55, EFG 56, 25;

189) ähnlich werden die Fälle der sog. "Umkartierung" behandelt, vgl. dazu BFH v. 2o.12.57, V 215/57 U, BStBl 58 III, 9o; BFH v. 9.4.63, V 179/6o, HFR 63, 276; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 892;

19o) näheres zur Werklieferung S. 37 ff.

lichkeit der Leistung aufbaut, das fertige Werk. In der Regel bestimmt die Übergabe des fertigen Werks daher den Ort der Lieferung. Bei Beförderung oder Versendung des Werks oder seiner Teile könnte aber wieder die Ausnahmeregelung des § 3 Abs. 7 eingreifen. Hier muß nach den tatsächlichen Verhältnissen unterschieden werden: Werden die einzelnen Teile, etwa einer Maschine, beim Abnehmer erst zu einer funktionsfähigen Einheit zusammengebaut, z.B. in eine größere Maschinenanlage eingefügt, oder sind Fundamentierungen nötig, so hat der Abnehmer die Verfügungsmacht an dem fertigen Werk erst nach dem Einbau erhalten. Wird dagegen eine Maschine, die fertig und betriebsbereit ist, nur zum Zwecke erleichterten Transports in Teile zerlegt, ohne daß das Zusammensetzen größere Mühe kostet, so ist § 3 Abs. 7 mit der Folge anzuwenden, daß Lieferungsort der Ort des Beginns der Beförderung bzw. Versendung der Teile ist[191].

(4) Ein ähnliches Problem ergibt sich, wenn Teile einer Sachgesamtheit dem Abnehmer von verschiedenen Orten aus zugeschickt werden. Da die Sachgesamtheit Gegenstand der Lieferung ist, kann man die einzelnen Teile nicht getrennt betrachten und deren Lieferungsort bestimmen[192]. Genausowenig kann der Ort der Lieferung der Hauptsache - wenn es eine solche gibt - maßgeblich sein, denn auch dann stellt man nicht auf die Sachgesamtheit, sondern auf die getrennten Teile ab[193]. Entscheidend ist vielmehr, wo der Abnehmer die Verfügungsmacht an der Sachgesamtheit, d.h. an allen Teilen, erhält. Das ist in dem Beispiel der Ort des Abnehmers[194].

---

[191] RFH v. 10.2.39, V 392/37 u. 481/37, RStBl 39, 717; BFH v. 22.6.61, V 321/58 U, BStBl 61 III, 393;

[192] so aber das FG Bremen v. 30.6.64, II 39/64, EFG 64, 567;

[193] so aber Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 911;

[194] BFH v. 25.1.68, V 161/64, BFH 91, 206 = BStBl 68 II, 331 gegen das o.a. Urteil des FG Bremen; vgl. ferner Reinhardt, UStG § 3 Rdnr. 75.

bb) Der Ort einer sonstigen Leistung

Nach § 3 Abs. 1o entscheidet sich der Ort einer sonstigen Leistung danach, wo der Leistende tätig wird bzw. etwas duldet oder unterläßt.
Das ist nicht selbstverständlich. Es hätte etwa auch der Sitz des leistenden Unternehmers oder der Ort der wirtschaftlichen Verwendung als Anhaltspunkt für den Ort der Leistung nahe gelegen[195].
Die zu einer einheitlichen Leistung gehörende Tätigkeit wird häufig an mehreren Orten entfaltet. Dann ist der Ort der Leistung nicht so eindeutig wie bei einer Lieferung bestimmbar. Das Gesetz begnügt sich daher damit, wenn der Leistende "zum wesentlichen Teil" im Inland tätig wird. Die Frage, was der wesentliche Teil einer Tätigkeit ist, richtet sich dabei nach der einzelnen Leistung, nicht nach der Gesamttätigkeit des Leistenden[196]. Bei der einzelnen Leistung ist nicht der Zeitaufwand entscheidend, wesentlich ist vielmehr der Teil der Leistung, der für den Erfolg ausschlaggebend ist[197].
Bei der Übertragung von Rechten wie Erfinderrechten, Aufführungsrechten u.ä. liegt der Schwerpunkt der Leistung im Dulden der Ausübung des Rechtes. Der Ort der Leistung ist dort, wo sich die Rechte wirtschaftlich auswirken[198], nicht etwa der Ort der Rechtsübertragung[199].
Bei der Vermietung oder Verpachtung eines Gegenstandes ist wesentlich das Überlassen zur Benutzung. Der Ort der Benutzung ist daher der Ort der Leistung[2oo].

---

195) Kritik klingt etwa bei Vogel, UStG § 3 Rdnr. 52 an;
196) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1183;
197) BFH v. 26.11.53, V 138/53 U, BStBl 54 III, 63;
198) BFH v. 26.2.59, V 2o2/56 U, BStBl 59 III, 225; BFH v. 1o.3.66, V 7/63, BStBl 66 III, 3o2; BFH v. 26.9.68, V 48/65, BFH 93, 527 = BStBl 69 II, 58;
199) so früher der RFH, vgl. Urteil v. 2.2.23, V A 16/22, Slg. 11, 269;
2oo) so schon RFH v. 11.1.27, V A 769/26, Slg. 2o, 159.

Daß der Ort des wesentlichen Teils der zu leistenden Tätigkeit den Ort der Leistung bestimmt, beruht auf dem Grundsatz, daß einheitliche Leistungen nur einheitlich beurteilt werden sollen.
Von diesem Grundsatz macht jedoch § 3 Abs. 1o S. 2 und 3[201] eine Ausnahme: Im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr sowie bei der Vermietung von Beförderungsmitteln ist nur der inländische Teil der Leistung steuerbar[202]. Hier wird die Leistung also aufgeteilt. Liegt eine Beförderungsstrecke demnach zum Teil im Inland und zum Teil im Ausland, so ist das Entgelt nur zu dem Teil, der der inländischen Fahrstrecke entspricht, Bemessungsgrundlage der Steuer.
Da der grenzüberschreitende Güterverkehr nach § 4 Nr. 5 steuerfrei ist, hat die Vorschrift nur für den Personenbeförderungsverkehr Bedeutung.

Der Ort einer sonstigen Leistung wird ferner durch den neu in das Umsatzsteuerrecht aufgenommenen § 3 Abs. 11 geregelt. Aus Vereinfachungsgründen[203] gilt danach abweichend vom bisherigen Recht die Besorgung von Beförderungsleistungen, die im Ausland ausgeführt werden, als ebenfalls im Ausland erbracht. Eine solche Besorgung ist also nicht steuerbar. Die Regelung dürfte vor allem für Reisebüros interessant sein, deren Auslandsgeschäft bekanntlich stetig zunimmt.
Zur weiteren Vereinfachung ermächtigt § 3 Abs. 11 S. 2 die Bundesregierung zu bestimmen, "daß im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr kurze inländische Beförderungsstrecken als ausländische Beförderungsstrecken" gelten und umgekehrt. Die Bundesregierung hat inzwischen von der Ermächtigung durch die 6. UStDV vom 25.4.68[204] Gebrauch gemacht. Darin

---

201) früher ähnlich § 7 Abs. 3 UStDB a.F.;
202) vgl. zum Ganzen BdF-Erlaß v. 4.11.68, BStBl 68 I, 1190;
203) so der Bericht des Finanzausschusses zu § 3, vgl. BT-Drucks. zu V/1581, S. 11;
204) BGBl 68 I, 327.

wird unter anderem bestimmt, daß kurze inländische Straßenverbindungsstrecke zwischen zwei ausländischen Orten im allgemeinen eine Strecke ist, die nicht mehr als 3o km beträgt und die den verkehrstechnisch günstigen Weg darstellt. Umgekehrt wird als kurze ausländische Strecke eine solche von 1o km angesehen. Für Schienenbahnen und Wasserfahrzeuge trifft die Durchführungsverordnung besondere Regelungen.

cc) Die Freihafenleistungen nach § 3 Abs. 13 UStG

Die Vorschrift des § 3 Abs. 13, die zwar ähnlich schon in § 17 UStDB a.F. vorhanden war, wurde in das neue Recht erst durch das 1. USt-Änderungsgesetz vom 18.1o.67[2o5)] eingefügt. Abweichend von der Regel, daß Leistungen in Freihäfen umsatzsteuerlich keine Inlandsleistungen sind, stellt § 3 Abs. 13 bestimmte Leistungen im Freihafenveredelungs- und -lagerungsverkehr den Inlandsleistungen gleich. Damit sollen Wettbewerbsvorteile der Freihafenunternehmen verhindert werden, die daraus erwachsen, daß die im Rahmen des Veredelungsverkehrs und der Freihafenlagerung in das Zollgebiet gelangenden Waren nicht der Einfuhrumsatzsteuer unterliegen. Ohne diese Bestimmung wären nämlich sowohl die Arbeitsleistung (kein Inland) als auch die Einfuhr in das Zollgebiet (vgl. § 21 Abs. 2, § 53 ZG) steuerfrei.
Im einzelnen gelten nach § 3 Abs. 13 folgende in einem Freihafen ausgeführten Leistungen als Inlandsleistungen:

1. Die Lieferung von Gegenständen aus einem nach § 53 Abs. 2 ZG bewilligten Freihafenveredelungsverkehr i.S. des § 53 Abs. 1 ZG.
2. Die Lieferung von Gegenständen aus einer nach § 61 Abs. 2 ZG besonders zugelassenen Freihafenlagerung.
3. Sonstige Leistungen in einem Freihafen, soweit sie im Rahmen eines Veredelungsverkehrs (oben 1.) oder einer Freihafenlagerung (oben 2.) ausgeführt werden.

2o5) BGBl 67 I, 991.

4. Für die Beförderung der unter 1. und 2. bezeichneten Gegenstände gilt auch die Freihafenstrecke als inländische Beförderungsstrecke.

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so sind die Umsätze nicht steuerbar. Allerdings ist dann gegebenenfalls Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten[206].

6. Die Entgeltlichkeit der Leistungen

a) Der Grundsatz des Leistungsaustausches

Als letzte Voraussetzung der Steuerbarkeit verlangt § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, daß die Lieferung oder sonstige Leistung "gegen Entgelt" ausgeführt wird. Der Leistung muß also eine bestimmte Gegenleistung gegenüberstehen.
In diesem Prinzip wird einer der Grundgedanken des alten wie des neuen Umsatzsteuerrechts sichtbar, nämlich der des Leistungsaustausches[207]. Die Steuerbarkeit von Lieferungen und sonstigen Leistungen setzt in jedem Fall einen Leistungsaustausch voraus. Leistungsaustausch bedeutet Erbringen einer Leistung gegen Entgelt.
Im einzelnen gilt:

(1) An dem Leistungsaustausch müssen zwei steuerlich verschiedene Personen beteiligt sein, von denen mindestens einer Unternehmer sein muß, und
(2) es müssen eine Leistung und eine Gegenleistung vorliegen, zwischen denen eine innere Verknüpfung besteht.

Zu (1): Da an dem Leistungsaustausch zwei verschiedene Personen beteiligt sein müssen, darf vor allem der Umsatz nicht innerhalb eines einzigen Unternehmens im umsatzsteuerlichen

---

206) zu dem Fragenkreis vgl. auch den BdF-Erlaß v. 14.2.68, BStBl 68 I, 401, unter B 6 Abs. 8 - 11;
207) siehe auch oben S. 13 f.

Sinn stattfinden, denn in einem solchen Fall ist nur ein einziger Unternehmer beteiligt. Demnach sind die Innenumsätze von Betrieb zu Betrieb eines Unternehmens[208] nicht steuerbar. Das gilt sowohl innerhalb eines Einzelunternehmens als auch innerhalb eines Organverhältnisses oder einer Unternehmereinheit[209].

Dagegen sind selbständige Steuersubjekte und somit potentielle Partner eines Leistungsaustausches eine Personenvereinigung (z.B. OHG) einerseits und ihre Mitglieder andererseits[210]. Für eine steuerbare Leistung des Mitglieds an die Personenvereinigung ist allerdings Voraussetzung, daß das Mitglied selbst Unternehmer ist, was sich noch nicht allein daraus ergibt, daß es Gesellschafter ist. Von der Unternehmereigenschaft des Mitglieds hängt es also etwa ab, ob das Einbringen von Sachwerten in eine Personengesellschaft eine steuerbare Lieferung darstellt[211]. Im Einbringen von Gegenständen in ein Einzelunternehmen liegt dagegen nie ein steuerbarer Umsatz, da es hier an zwei verschiedenen Steuersubjekten fehlt. Ebensowenig kann hier die Rückführung in den Privatbesitz eine steuerbare Lieferung darstellen, allerdings ist dabei ein steuerbarer Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a möglich.

Zu (2): Ähnlich dem bürgerlich-rechtlichen gegenseitigen Vertrag erfordert der Leistungsaustausch eine Verknüpfung der Leistung mit der Gegenleistung. Steht einer bestimmten Leistung keine konkrete Gegenleistung gegenüber, so ist sie nicht steuerbar. Demnach ist eine Schenkung nicht steuerbar, ebensowenig ein Erbanfall oder die Rückzahlung eines

---

208) hierzu siehe oben S. 54;

209) Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 26;

210) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 666;

211) zum Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen vgl. ausführlich Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 666 ff.

Darlehns[212].

Eine Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung ist nicht erforderlich. Unbeachtlich ist ferner, wer die Gegenleistung erbringt, solange sie sich als Entgelt für eine bestimmte Leistung versteht (§ 1o Abs. 1 S. 3).
Als beispielhaft für die Schwierigkeiten, die bei der Frage auftreten können, ob einer Leistung eine konkrete Gegenleistung gegenüber steht, haben sich immer wieder schadensersatzähnliche Leistungen erwiesen[213]. Die Grundregel ist hierbei gleichwohl einsichtig: Der sogenannte echte Schadensersatz (z.B. auf Grund deliktischer Haftung) ist nicht Gegenleistung für eine andere Leistung und somit nicht steuerbar. Ob allerdings im Einzelfall ein solcher Schadensersatz vorliegt, ist oft nicht ohne weiteres zu entscheiden. So kann es etwa zweifelhaft sein, ob eine Geldzahlung an den Geschädigten, der den Schaden selbst behebt, Leistungsentgelt oder Schadensersatz ist. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs[214], dem man zustimmen muß, ist darauf abzustellen, ob ein Reparaturauftrag vorliegt oder nicht. Liegt ein solcher Auftrag vor, etwa wenn der Geschädigte den Schaden in seiner eigenen Reparaturwerkstatt, wo er üblicherweise solche Reparaturen ausführt, beseitigt, so ist ein Leistungsaustausch anzunehmen, anderenfalls ist eine Schadensersatzzahlung gegeben.

Neben dem eigentlichen Schadensersatz gibt es ferner andere, ähnlich bezeichnete Leistungen, die in Wahrheit zum Entgelt einer empfangenen Leistung gehören. So sind etwa Verzugszinsen kein Schadensersatz, sondern Teil des Entgelts[215].

---

212) steuerbar ist hier aber die in der Hingabe des Darlehns liegende Leistung des Darlehnsgebers, deren Entgelt der Zins ist;

213) ausführlich hierzu Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 487 ff m.w.N.; sowie Geist, UStR 1963, 149 und 156;

214) BFH v. 11.3.65, V 37/62 S; BStBl 65 III, 3o3;

215) BFH v. 29.11.55, V 79/55, BStBl 56 III, 53.

Die Unterscheidung der Ersatzleistungen gilt auch dann, wenn eine Entschädigung aus öffentlichen Kassen gezahlt wird: Steht der Entschädigung eine Leistung des Entschädigungsempfängers gegenüber, so ist sie Entgelt und die Leistung des Entschädigungsempfängers steuerbar; soll die Entschädigung dagegen nur einen Rechtsverlust ausgleichen, so liegt kein Leistungsaustausch vor und eine Besteuerung scheidet aus[216].

Treffen zwei Leistungen nur zufällig zusammen, so liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch nicht vor. Erforderlich ist vielmehr eine ursächliche innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Oft wird diese in einem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis bestehen, doch ist ein wirksamer Vertrag nicht Voraussetzung für eine hinreichende Verknüpfung (vgl. § 5 StAnpG). Ein ausreichender innerer Zusammenhang kann sogar auch dann bestehen, wenn die Gegenleistung freiwillig erbracht wird[217].

Auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 reicht es ferner aus, wenn der Zusammenhang durch eine gesetzliche oder behördliche Anordnung hergestellt wird.
Das Maß des inneren Zusammenhangs der Leistungen entscheidet z.B. darüber, wann Mitgliedsbeiträge an Vereinigungen Entgelt einer Leistung sind. Zu unterscheiden sind hier sog. echte Mitgliedsbeiträge, die dazu dienen sollen, daß die Vereinigung ihre satzungsmäßigen Aufgaben erfüllen kann (Beispiel: monatliche Mitgliedsbeiträge eines Sportvereins), und Sonderentgelte für Leistungen der Vereinigung an das einzelne Mitglied (Beispiel: der Sportverein vermietet an einzelne Mitglieder Sportgeräte). Die echten Mitgliedsbeiträge sind dabei kein Entgelt für bestimmte Leistungen, während die Sonderentgelte Gegenleistung für eine - somit

---

216) RFH v. 3.2.39, V 2o/38, RStBl 39, 47o;
217) RFH v. 19.7.35, V A 5oo/34, RStBl 35, 1152.

steuerbare - Leistung der Vereinigung darstellen[218].

b) Der Umfang des Entgelts

Nach § 1o Abs. 1 S. 2 ist Entgelt "alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung vereinbarungsgemäß aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer". Daraus geht hervor, daß nicht etwa nur Geld oder andere Zahlungsmittel als Entgelt in Frage kommen, sondern alle geldwerten Güter und Verhaltensweisen. So kann gemäß § 3 Abs. 12 als Entgelt auch wiederum eine Lieferung oder sonstige Leistung in Betracht kommen (Tausch)[219]. Das Entgelt (= die Gegenleistung) kann demnach seinerseits wieder steuerbar sein, so daß beide Leistungen wechselseitig als Entgelt der anderen Leistung anzusehen sind.
Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne ist nicht nur der vertraglich vereinbarte Preis. Auch freiwillige Zuzahlungen sind Teil des Entgelts[22o].
Ferner kommt es bei den Aufwendungen des Empfängers weder auf deren Bezeichnung noch darauf an, ob neben dem eigentlichen Preis noch weitere "Kosten" zu zahlen sind.
Auch was der Empfänger an Verzugszinsen, Stundungszinsen, Wechselumlaufkosten, Frachtkosten, Reisekosten und Porti zu entrichten hat, zählt zum Entgelt der Leistung[221]. Ferner gehört zum Entgelt gemäß § 1o Abs. 1 S. 3 auch, was ein Dritter dem Leistenden gewährt, mit Ausnahme der Zuschüsse aus öffentlichen Kassen[222]. Bei Zuwendungen Dritter ist jedoch sorgfältig zu prüfen, ob der Dritte in den fremden

---

218) RFH v. 5.1o.34, V A 587/33, RStBl 35, 621; zum Ganzen vgl. auch Heinemann, UStR 63, 1o ff;

219) näheres dazu im nächsten Abschnitt (S. 72 ff);

22o) so auch USt-Gruppenleiter-Besprechung v. 2o. und 21.2.69 in Bonn, Ergebnis abgedruckt in DB 69, 774 = UStR 69, 189;

221) Plückebaum-Malitzky, UStG § 1o Rdnr. 9 ff;

222) hierzu vgl. im einzelnen Schmidt, UStR 69, 17.

Leistungsaustausch eingreifen oder mehr eine Leistung an sich selbst begleichen will[223].
Im Gegensatz zum früheren Recht gehört die Umsatzsteuer selbst nicht mehr zum Entgelt, es gilt also der Grundsatz des Nettoentgelts. Da das Entgelt die Bemessungsgrundlage der Leistungen darstellt, wurde früher Steuer von der Steuer erhoben. Das ist heute bei der Regelbesteuerung nicht mehr möglich.

c) Tausch und tauschähnliche Umsätze

Wie schon erwähnt, kann das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung wiederum in einer Lieferung oder sonstigen Leistung bestehen. Das Gesetz bestätigt dies ausdrücklich in § 3 Abs. 12[224] und bezeichnet den Austausch Lieferung gegen Lieferung als "Tausch", die Umsatzvorgänge Lieferung gegen sonstige Leistung oder sonstige Leistung gegen sonstige Leistung als "tauschähnliche Umsätze". Demnach ist z.B. der Austausch von Briefmarken unter Briefmarkenhändlern ein steuerbarer Tausch[225]; ein tauschähnlicher Umsatz ist etwa die Überlassung von Prämienbüchern durch eine Buchgemeinschaft an ihre Mitglieder für die Werbung neuer Mitglieder[226]. Ein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz liegt unabhängig davon vor, ob die ausgetauschten Leistungen sich wirtschaftlich entsprechen oder ob die eine oder andere Seite einen Wertausgleich in Geld schaffen muß. Im letzteren Fall ist ein Tausch mit Baraufgabe gegeben, so z.B. wenn ein Kfz.-Händler einen Neuwagen verkauft und dafür neben einer Barleistung einen Altwagen in Zahlung nimmt.

---

223) ein Beispielsfall hierzu sind die Zuschüsse von Mineralölfirmen zu baulichen Veränderungen an ihren Vertragstankstellen; vgl. BFH v. 1o.9.57, V 131/57 U, BStBl 57 III, 381;

224) früher gleichlautend § 9 UStDB a.F.;

225) RFH v. 1o.4.29, V A 6o1/28, RStBl 29, 374;

226) BFH v. 17.12.59, V 251/58 U, BStBl 6o III, 97.

Sind beide an einem Tausch oder tauschähnlichen Umsatz beteiligten Partner Unternehmer und liegen die übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor, so sind beide Leistungen steuerbar. Dabei gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Wert jeder Leistung als Entgelt für die jeweils andere Leistung (§ 1o Abs. 3 S. 2).
Bereitet die Regelung insoweit wenig Schwierigkeiten, so ergeben sich doch einige Fragen bei der Abgrenzung von Tausch und tauschähnlichen Umsätzen zu äußerlich verwandten Vorgängen.
Eine Sonderform des Tausches, die nach § 1o Abs. 3 S. 2 auch wie dieser behandelt wird, ist die Hingabe eines Sachwertes an Zahlungs Statt. Dieser Fall unterscheidet sich vom "normalen" Tausch im tatsächlichen Ablauf: Während beim normalen Tausch schon die ursprüngliche Parteivereinbarung auf einen Austausch von Sachwerten ausging, wird bei der Hingabe an Zahlungs Statt erst kraft nachträglicher Änderungsabrede statt des zunächst vereinbarten Barentgelts ein Sachwert als Entgelt gegeben.
Ein steuerbarer Tausch kann auch dann vorliegen, wenn gleichartige Waren hin- und hergeliefert werden[227]. Das setzt allerdings voraus, daß beide Parteien wirklich ein wirtschaftliches Interesse an dem Austausch haben, was im Einzelfall genau geprüft werden muß. Ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch fehlt z.B. bei den sog. "Gefälligkeitsdarlehen", bei denen sich ein Unternehmer, dessen Vorrat einer bestimmten Ware ausgegangen ist, von einem anderen Unternehmer aushelfen läßt, wofür er später die gleiche Ware zurückgeben muß[228]. Kennzeichen des Gefälligkeitsdarlehns ist, daß nur eine Partei wirtschaftlich an dem Darlehn interessiert ist und die Rückgabe der gleichartigen Ware nicht Gegenleistung für die

---

227) RFH v. 24.1o.3o, V A 824/3o, RStBl 31, 16o;

228) als Beispiel nennt der RFH a.a.O. die gegenseitige Bieraushilfe bei Gastwirten.

Hingabe der Ware ist[229].

Von Tauschumsätzen zu unterscheiden ist weiter der Fall des Umtausches. Hierbei liegt nur ein Umsatz vor; das spätere Eintauschen des Leistungsgegenstandes gegen einen anderen führt nicht zu einem neuen Umsatz, sondern bezieht sich noch auf das erste Umsatzgeschäft. Auch bürgerlich-rechtlich wird hier meist kein neuer Kaufvertrag, sondern entweder eine Gewährleistung auf Grund des ursprünglichen Vertrages oder eine Abänderung dieses Vertrages vorliegen.

Ist der eingetauschte Gegenstand mit dem zunächst erworbenen nicht gleichwertig, so kommt eine Berichtigung nach § 17 UStG in Betracht.

III. Der Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG)

Den zweiten in § 1 Abs. 1 genannten Steuertatbestand bildet der Eigenverbrauch.

Als Eigenverbrauch läßt sich allgemein der Vorgang bezeichnen, daß ein Unternehmer Gegenstände oder Leistungen aus seinem Unternehmen für sich selbst in Anspruch nimmt[230].

Hierbei gelangen die Gegenstände oder Leistungen aus dem unternehmerischen in den Verbraucher-Bereich, ohne daß ein Umsatzgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 getätigt wird. Die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsabgabe[231] wäre daher lückenhaft, wenn sie diesen Teil des Verbrauchs unbesteuert ließe.

---

229) vgl. zum Ganzen Mager, UStR 53, 124; die Frage, ob es sich um einen steuerbaren Tausch oder ein nichtsteuerbares Darlehn handelt, ist besonders umstritten bei der in der Industrie häufigen Aushilfe mit Ersatzteilen, vgl. dazu einerseits Weiss, UStR 63, 12o u. 2o6, der die Steuerbarkeit bejaht, andererseits Meier-Ebert, UStR 63, 2o5, der die Steuerbarkeit verneint;

230) ähnlich Plückebaum-Malitzkv, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 127o;

231) RFH v. 24.8.38, V 3o6/37, RStBl 38, 9o3.

Die Lücke soll durch den Eigenverbrauchstatbestand geschlossen werden. Die Eigenverbrauchsbesteuerung dient also dem Grundsatz der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung und soll insbesondere eine Gleichbehandlung der Selbstversorger mit denjenigen erreichen, die die Leistungen kaufen oder sonst gegen Entgelt erwerben müssen[232]. Dieser Gedanke ist im neuen Steuersystem noch bedeutsamer geworden, denn wegen der kumulativen Steuervorbelastung waren im alten Recht die betroffenen Leistungen wenigstens teilweise besteuert, während sie heute wegen des Vorsteuerabzugs gänzlich unbelastet wären[233].

Eigenverbrauch in dem erwähnten allgemeinen Sinn kann in sehr verschiedenartigen Formen vorkommen. Alle gewerblichen Leistungen, die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 als "Lieferungen und sonstige Leistungen" erfaßt werden, kann der Unternehmer auch für seinen Privatbereich in Anspruch nehmen.

Das Umsatzsteuergesetz unterwirft im alten wie im neuen Recht jedoch nur einen Teil des begrifflich möglichen Eigenverbrauchs der Umsatzsteuer. Im alten Recht war es nur die Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen, es handelte sich also um solche Vorgänge, die Dritten gegenüber Lieferungen darstellen würden. Beim Übergang zur Mehrwertsteuer ist der Tatbestand dann um die Inanspruchnahme einiger sonstiger Leistungen erweitert worden. Diese Erweiterung war an sich folgerichtig und entspricht dem schon erwähnten Grundsatz der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung; allerdings ist trotz der Erweiterungen mit Muuss[234] festzustellen, daß der Eigenverbrauchstatbestand, wollte man mit der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung wirklich Ernst machen, noch weiter hätte ausgedehnt werden müssen. Das ist jedoch - wohl vornehmlich aus Gründen der

---

232) so schon Popitz, UStG S. 382; ferner RFH v. 27.3.31, V A 186/31, Slg. 28, 293; Zweifel bei Schuwardt UStR 62, 57;

233) so auch Plückebaum-Malitzky, UStG Einl. D Rdnr. 93 sowie §§ 1 - 3 Rdnr. 1273;

234) in UStR 67, 297 ff.

Praktikabilität - nicht geschehen.
Das Gesetz erfaßt den Eigenverbrauch, soweit es ihn der Steuer unterwirft, in drei Tatbeständen:

in § 1 Abs. 1 Nr. 2 a die Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen zu unternehmensfremden Zwecken;

in § 1 Abs. 1 Nr. 2 b die Verwendung von Gegenständen aus dem Unternehmen zu unternehmensfremden Zwecken;

in § 1 Abs. 1 Nr. 2 c bestimmte betriebliche Repräsentationsaufwendungen, die nach § 4 Abs. 5 EStG bei der Gewinnermittlung ausscheiden (ausgenommen Geldgeschenke).

Steuersubjekt des Eigenverbrauchs ist wie bei § 1 Abs. 1 Nr. 1 jeder Unternehmer i.S. des § 2[235].

1. Der Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a UStG

Nach dem ersten Eigenverbrauchstatbestand, § 1 Abs. 1 Nr. 2 a, liegt steuerbarer Eigenverbrauch vor,

"wenn ein Unternehmer im Inland Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb des Unternehmens liegen."

Dieser Tatbestand, im alten Recht einzige Form des steuerbaren Eigenverbrauchs, ist unverändert in das Mehrwertsteuergesetz übernommen worden.

a) Der Gegenstand des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a UStG

Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 a wird allgemein als Fiktion einer Lieferung des Unternehmers an sich selbst angesehen, da ein solcher Vorgang Dritten gegenüber eine Lieferung darstellen würde[236]. Während bei der Privatentnahme des Einkommensteuerrechts Wirtschaftsgüter aller Art

---

[235] dazu siehe oben S. 49 ff;
[236] Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1274.

entnommen werden können (vgl. § 4 Abs. 1 EStG), kann als Gegenstand dieses Eigenverbrauchstatbestandes nur das in Frage kommen, was Gegenstand einer Lieferung sein kann. Bei dem Entnommenen muß es sich also um eine körperliche Sache handeln bzw. um etwas, das wie eine solche umgesetzt wird[237]. Daher kann auch die Entnahme von Energie (Wasserkraft, Wärme, Strom) nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a steuerbar sein.
Nicht Gegenstand des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a können dagegen - wie bei Lieferungen - Rechte sein[238]. Davon wird man allerdings bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Ausnahme machen und einen Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a auch dann annehmen müssen, wenn ein Unternehmer einem Dritten schenkweise ein Recht zur Entnahme einräumt. Diese Gestaltung kommt wirtschaftlich einer unmittelbaren Entnahme des Gegenstandes gleich[239].
Was Dritten gegenüber eine "sonstige Leistung" darstellen würde, kann dagegen niemals zu einem Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a führen.
Da der Gegenstand "aus dem Unternehmen" entnommen werden muß, kommen nur solche Gegenstände als Eigenverbrauchsobjekt in Frage, die vorher zum Unternehmensbereich gehört haben. Dazu ist nicht erforderlich, daß die Gegenstände zu einem Betriebsvermögen im einkommensteuerlichen Sinn gehören, es genügt vielmehr, wenn sie objektiv zum Unternehmensbereich zu zählen sind. Das ist z.B. auch der Fall bei solchen Gegenständen, die dem Unternehmen zwar nicht ausschließlich, aber doch

---

237) dazu näher oben S. 17 ff;

238) a.A. hier allerdings Caumanns, UStR 55, 97 f, der wie im bürgerlichen Recht auch absolute und obligatorische Rechte einbeziehen will;

239) so BFH v. 28.7.60, V 157/58 U, BStBl 60 III, 417.

überwiegend dienen[240]. Die Entnahme solcher Gegenstände ist daher Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a.
Zum Unternehmensbereich gehören nicht nur solche Gegenstände, die zunächst zum betriebsgemäßen Verkauf bestimmt waren, sondern es reicht aus, wenn von vornherein die Absicht privater Verwendung bestand[241]. Zweifelhaft ist allerdings, ob ein Unternehmer die Besteuerung dadurch umgehen kann, daß er die Gegenstände "privat" bestellt, oder ob solche Waren, mit denen ein Unternehmer handelt, in jedem Falle als über den Betrieb laufend angesehen werden müssen. Die Frage ist umstritten. Nach einer Ansicht[242] ist Eigenverbrauch auch bei solcher "privater" Bestellung gegeben, weil der Unternehmer insoweit gar nicht privat handeln könne; andere[243] wollen mit unterschiedlicher Begründung gewisse Ausnahmen zulassen. Von den letzteren stellen Sölch-Ringleb[244] darauf ab, ob für den Gegenstand ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde oder nicht; Moeren[245] will einen Eigenverbrauch dann ausschließen, wenn auch ein Privatkäufer zu gleichen Bedingungen bei der Fabrik oder dem Großhändler solche Gegenstände erwerben kann; das FG Münster[246] geht vom Handelsrecht (§ 344 HGB) aus und verneint nur bei klarer Erkennbarkeit des privaten Charakters

---

240) so Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1304; Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 109; Mienert, StW 61, 66; a.A. (unter Berufung auf den BdF-Erlaß-Entwurf zum Vorsteuerabzug, vgl. USt-Kartei S 7300 Karte 2): Henssler, DStR 68, 207, die eine Unternehmenszugehörigkeit auch dann bejahen will, wenn der Gegenstand überwiegend (bis 90 %) unternehmensfremden Zwecken dient;

241) RFH v. 11.1.27, V A 746/26, RStBl 27, 102;

242) BFH v. 21.12.65, V 257/63, UStR 67, 78; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1302;

243) Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 110; Moeren, UStR 56, 81; FG Münster v. 13.4.67, V u 31/64, EFG 68, 46; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2, Rdnr. 21;

244) a.a.O.;

245) a.a.O.;

246) a.a.O.

die Betriebsbeziehung des Einkaufs und damit die Möglichkeit des Eigenverbrauchs.

Dieser letztgenannte Ansatzpunkt ist zutreffend. Zwar läßt sich privates Handeln eines Unternehmers auch in dem Gebiet, in dem er unternehmerisch tätig ist, nicht ausschließen, doch muß entsprechend der Regelung in § 344 HGB die Zugehörigkeit zum Unternehmen und damit die Möglichkeit des Eigenverbrauchs zunächst vermutet werden. Nur wenn der private Charakter eines Geschäfts offen zutage tritt und dem Geschäftsgegner erkennbar ist, können Ausnahmen anerkannt werden[247]. Dabei wird man nach dem Sinn der Eigenverbrauchsbesteuerung die Behandlung der Vorsteuern als wichtiges Indiz für oder gegen die genannte Vermutung ansehen müssen: Verzichtet der Unternehmer auf den Vorsteuerabzug, so kann die Besteuerung des Gegenstandes als Eigenverbrauch den Unternehmer nicht mehr den Privatkäufern gleichstellen, sondern würde ihn doppelt belasten. In diesem Fall ist also der Gegenstand, da er privat erworben wurde, nicht in den Unternehmensbereich gelangt und kann daher auch nicht als Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a besteuert werden.

Außerhalb der Branche, in der der Unternehmer arbeitet, sind dagegen unstreitig Privatgeschäfte möglich[248]. Hier spricht eher eine Vermutung gegen die betriebliche Veranlassung, zumal auch kein Vorsteuerabzug stattfindet. So kann ein Unternehmer etwa im Bereich seines Privathaushalts unbeschränkt branchenfremde Waren ohne Eigenverbrauchsbesteuerung erwerben.

Aus dem Unternehmensbereich können auch solche Gegenstände entnommen werden, die im Unternehmen selbst hergestellt worden sind[249]. In diesem Falle ist jeweils der fertige

---

247) so für das Handelsrecht: Schlegelberger-Geßler-Hefermehl-Hildebrandt-Schröder, HGB § 344 Rdnr. 12;

248) statt aller: Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 11o;

249) statt aller: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1281.

Gegenstand Objekt des Eigenverbrauchs, da er als ganzer entnommen wird, nicht nur die zur Herstellung verwendeten Materialien. Diese Beurteilung beruht gleichermaßen auf wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie auf dem Grundsatz, daß ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang auch im Steuerrecht einheitlich beurteilt werden muß.
Dieselben Grundsätze führen andererseits zu einem entgegengesetzten Ergebnis bei solchen Vorgängen, die anderen gegenüber sonstige Leistungen darstellen würden, bei denen aber Materialien aus dem Unternehmen verwendet werden.
Repariert z.B. ein Schreinermeister seine Möbel unter Verwendung von Nägeln, Schrauben und Leim aus seinem Unternehmen, so wird die Materialentnahme nicht gesondert als Eigenverbrauch besteuert, sondern für den Gesamtvorgang einheitlich ein Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a abgelehnt[25o].

Die Abgrenzung der beiden letztgenannten Fallgruppen hat zu besonderen Schwierigkeiten bei der Beurteilung von Bauvorhaben geführt, die ein Bauunternehmer für sich privat errichtet. Baut z.B. ein Bauunternehmer für eigene Wohnzwecke ein Haus auf einem Betriebsgrundstück, so fragt sich, ob hier evtl. die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 a (Befreiung u.a. der Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen) eingreift. Der Bundesfinanzhof[251] steht auf dem Standpunkt, daß in der Regel das Grundstück bereits vor Baubeginn als steuerfreier Eigenverbrauch entnommen werde, daß das Haus jedoch dann im Rahmen des Unternehmens errichtet werde und daher später als Eigenverbrauch versteuert werden müsse.
Hier scheinen mit dem Ziele, das Haus auf jeden Fall der

25o) so die Rechtsprechung seit BFH v. 9.2.61, V 66/58 U, BStBl 61 III, 173; ihr folgend die überwiegende Ansicht des Fachschrifttums, vgl. z.B. Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 11; Schuwardt, UStR 62, 57; a.A. Ullmann, Der Eigenverbrauch, S. 2o (vor der BFH-Entscheidung); Czischke UStR 62, 154 (nach der BFH-Entscheidung);

251) BFH v. 7.8.59, V 49/57 U, BStBl 59 III, 396; gleicher Ansicht die Literatur, vgl. statt aller: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1284.

Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterwerfen, gewisse Inkonsequenzen in Kauf genommen zu werden.

Man kann nicht einerseits annehmen, das Haus werde noch "im Rahmen des Unternehmens" errichtet und erst dann als Ganzes in den Privatbereich überführt, andererseits scheide aber das Grundstück schon vor der Bebauung aus dem Unternehmensbereich aus. Folgerichtig müßte man dann davon ausgehen, daß die gesamte Bebauung im Rahmen des Unternehmens stattfindet und erst dann das fertige Haus samt Grundstück entnommen wird und damit Gegenstand eines (nach § 4 Nr. 9 a allerdings insgesamt steuerfreien) Eigenverbrauchs wird.
Es besteht kein einleuchtender Grund zu der Annahme, das Grundstück werde vor der Bebauung entnommen. Allein die Absicht, das zu bauende Haus solle privaten Zwecken dienen, kann noch keine Entnahme darstellen. Ein tatsächliches Verhalten, das zu diesem Zeitpunkt auf eine Entnahme schließen ließe, liegt nicht vor.
Diese Lösung steht auch im Einklang mit der allgemeinen Ansicht, daß Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a eine "fingierte Lieferung" darstellt und nur bei solchen Vorgängen zu einer Besteuerung führt, die Dritten gegenüber steuerbare Lieferungen wären[252]. Denn baut ein Unternehmer für Dritte auf seinem Boden schlüsselfertige Häuser, so umfaßt die (Werk-) Lieferung das Grundstück und das Haus, und der gesamte Umsatz ist über § 4 Nr. 9 a steuerfrei. Der Bauunternehmer, der für sich selbst diese Leistung erbringt, darf hier nicht schlechter gestellt werden.
Gegenstand des - steuerbaren, aber befreiten - Eigenverbrauchs kann demnach hier nur das Haus einschließlich Grundstück sein.

b) Die Entnahme durch den Unternehmer aus dem Unternehmen

Der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 a

---

[252] statt aller: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1274.

setzt voraus, daß ein Unternehmer einen Gegenstand der oben bezeichneten Art seinem Unternehmen entnimmt.
Die "Entnahme" ist dabei nicht räumlich zu verstehen, und zwar weder in dem Sinne, daß die Gegenstände aus dem räumlichen Unternehmensbereich kommen müssen, noch in dem Sinne, daß jedes Verbringen eines Gegenstandes in den privaten Bereich eine Eigenverbrauchsbesteuerung auslösen würde. Erforderlich ist vielmehr, daß der Gegenstand wirtschaftlich aus dem Unternehmensbereich in einen nichtunternehmerischen Bereich gelangt; dabei muß der Gegenstand den Unternehmensbereich nach dem Willen des Unternehmers endgültig verlassen.

Das setzt zunächst voraus, daß neben dem Unternehmensbereich überhaupt ein weiterer, nichtunternehmerischer Bereich bei dem betreffenden Unternehmer besteht.
Bei einem Einzelunternehmen gibt es einen solchen unternehmensfremden Bereich, und zwar die Privatsphäre des Unternehmers. Hier kann der Unternehmer als privater Endverbraucher auftreten, den ja die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsabgabe treffen will.
Einen unternehmensfremden Bereich haben weiter die Körperschaften des öffentlichen Rechts. Nach § 2 Abs. 3 werden sie unternehmerisch nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher und land- und forstwirtschaftlicher Art tätig. Einen unternehmensfremden Bereich bildet dagegen die hoheitliche Betätigung dieser Körperschaften. Die Entnahme von Gegenständen aus einem gewerblichen Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zum Zwecke der hoheitlichen Verwendung ist also steuerbarer Eigenverbrauch. Durch die in § 2 Abs. 3 geänderte Trennung der Bereiche einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bereitet die Feststellung des Eigenverbrauchs - sobald einmal festgelegt ist, welche Betriebe unter § 2 Abs. 3 fallen - im neuen Steuersystem wenig Schwierigkeiten.

Keinen unternehmensfremden Bereich haben dagegen die Kapitalgesellschaften, z.B. AG, GmbH, sie bestehen ausschließlich in

ihrem gewerblichen Bereich[253].
Personengesellschaften (OHG, KG) sind im Umsatzsteuerrecht anders als im Einkommensteuerrecht selbst Unternehmer[254]. Daher muß bei ihnen streng zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern unterschieden werden. Die Gesellschaft besteht hier nur im unternehmerischen Bereich. Dies war zunächst streitig[255], da zwischen dem Bereich der Gesellschafter und dem der Gesellschaft nicht unterschieden wurde. Die Trennung von Gesellschaft und Gesellschaftern führt aber zur Lösung des Besteuerungsproblems: da hier verschiedene Steuersubjekte auftreten, liegt in der Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen durch Gesellschafter kein Eigenverbrauch, sondern eine Lieferung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1.
Das Entgelt besteht, sofern nicht bar bezahlt wird, entweder in der Belastung des Kapitalkontos des Gesellschafters oder - da nach § 1o Abs. 1 S. 3 auch Dritte das Entgelt entrichten können - im Gewinnverzicht aller Gesellschafter in der ihrem Gesellschaftsanteil entsprechenden Höhe des Wertes des entnommenen Gegenstandes[256].

Besteht bei einem Unternehmen ein unternehmensfremder Bereich, so setzt eine Entnahme nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a immer einen Wechsel des Gegenstandes von dem unternehmerischen in den nichtunternehmerischen Bereich voraus. Verbleibt der

---

253) seit dem RFH-Urteil v. 7.5.26, V A 23o/26, Slg. 19, 93 hat sich diese Auffassung für das Umsatzsteuerrecht zur allgemeinen Ansicht entwickelt, vgl. etwa Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2, Rdnr. 27; für andere Steuerarten vertritt die Rspr. allerdings z.T. einen anderen Standpunkt; so etwa BFH v. 2.11.65, I 221/62 S, BStBl 66 III, 255 (zur Körperschaftsteuer);

254) siehe oben S. 5o;

255) vgl. RFH v. 27.9.38 u. 2.12.38, V 297/37, RStBl 39, 468; später noch a.A.: FG Düsseldorf v. 15.12.54, II 175/53 U, DStZ (Eildienst) 55, 48;

256) so schon Stumpe UStR 57, 25 ff; der BFH seit Urteil v. 23.7.59, V 42/58 U, BStBl 59 III, 379; ferner BFH v. 1o.8.61, V 269/58, HFR 62, 67.

Gegenstand dagegen trotz einer Ortsveränderung im unternehmerischen Bereich, gelangt er etwa nur von einem Betrieb des Unternehmers in einen anderen, so liegt ein sog. Innenumsatz[257] vor, der weder als Lieferung noch als Eigenverbrauch steuerbar ist. Baut z.B. ein Bauunternehmer auf seinem Privatgrundstück ein Miethaus, so ist, da auch das Miethaus zu dem einheitlichen Unternehmen gehört, keine Entnahme aus dem Unternehmen gegeben[258].
Es genügt also nicht, daß der Gegenstand einen Betrieb verläßt, er muß das Unternehmen als Ganzes verlassen. Das ist etwa dann nicht der Fall, wenn der Gegenstand nur privat genutzt wird, ansonsten aber im Unternehmensbereich verbleibt. So ist das Bewohnen einer Wohnung in einem eigenen Miethaus keine Entnahme i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 a, solange das Haus überwiegend unternehmerischen Zwecken dient, d.h. überwiegend vermietet ist[259]. Wie im Einkommensteuerrecht (vgl. § 4 Abs. 1 EStG) ist es für das Vorliegen einer Entnahme unbedeutend, ob der Unternehmer den Gegenstand durch eine Einlage von Bargeld "bezahlt" oder nicht[26o], denn im Ergebnis geht eine Entnahme immer zu Lasten des unternehmerischen Gewinns.

c) Die Zwecke außerhalb des Unternehmens

Die Gegenstände müssen für Zwecke außerhalb des Unternehmens entnommen werden, um zu einem steuerbaren Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a zu führen. Das ist dann der Fall, wenn die angestrebten Zwecke in dem nichtunternehmerischen Bereich, dem sog. "Eigenleben", liegen.

---

257) siehe oben S. 54;

258) Müller StW 59, 233; a.A., allerdings ohne Begründung, Weiss, UStR 65, 5;

259) in einem solchen Fall kann jedoch Eigenverbrauch nach Nr. 2 b in Frage kommen; dazu unten S. 88 ff;

26o) Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 1o8.

Wie oben[261] dargestellt, haben nur Körperschaften des öffentlichen Rechts und Einzelunternehmen einen solchen Bereich. Bei den Körperschaften, deren unternehmensfremde Sphäre in ihrem hoheitlichen Bereich liegt, ist demnach dann Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a möglich, wenn die entnommenen Gegenstände zu hoheitlichen Zwecken verwendet werden.

Bei Einzelunternehmern liegt das Eigenleben in dem Privatbereich des Unternehmers. Zu einem steuerbaren Eigenverbrauch führt hier demnach vor allem die Verwendung der Gegenstände im Bereich Haushalt, Familie, Sport, Erholung usw., also in dem Bereich, der im Einkommensteuerrecht der Lebensführung zugerechnet wird (§§ 4, 12 EStG). Auch das Verschenken der Gegenstände an nahestehende Dritte aus persönlichen Gründen gehört hierher, z.B. eine Schenkung zur Ausstattung der Tochter[262].

Bei Schenkungen ist allerdings sorgfältig zu prüfen, ob nicht doch betriebliche Gründe maßgebend sind, etwa Werbezwecke. Werbegeschenke werden aus betrieblicher Veranlassung gegeben und führen daher nicht zu einem Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a[263]. Die Frage, ob für eine Schenkung betriebliche oder private Gründe maßgebend sind, hat im neuen Recht jedoch dadurch an praktischer Bedeutung eingebüßt, daß durch den neu eingeführten Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 c über § 4 Abs. 5 EStG bestimmte Geschenke auch dann steuerlich erfaßt werden, wenn sie betrieblich veranlaßt sind[264].

Wird ein Gegenstand teils zu privaten, teils zu betrieblichen Zwecken verschenkt oder auch sonst entnommen, so fragt sich, ob Eigenverbrauch angenommen werden soll oder nicht. Auch hier

---

261) siehe oben S. 82 f;

262) RFH v. 27.3.31, V A 186/31, RStBl 31, 367;

263) so schon RFH v. 7.5.26, V A 230/26, RStBl 26, 227; nach neuem Recht kommt hier aber evtl. ein Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 c in Betracht;

264) siehe unten S. 98 ff.

ist zunächst daran zu erinnern, daß die steuerliche Behandlung jedenfalls nur einheitlich erfolgen kann. Die Einordnung des Gesamtvorgangs kann dann nur nach dem überwiegenden Zweck vorgenommen werden[265]. Diese Feststellung des überwiegenden Zwecks wird allerdings oft nicht einfach zu treffen sein. Der Vorschlag Geebs[266], in entsprechender Anwendung des § 11 UStDB a.F. die Beweislast ähnlich der früheren Großhandelsregelung so zu verteilen, daß der Steuerschuldner - gegebenenfalls durch eine Bestätigung seines Abnehmers[267] - den Verwendungszweck darlegen muß, erscheint zwar dogmatisch folgerichtig, es fragt sich aber, ob es einem Unternehmer zuzumuten ist, den von ihm Beschenkten um eine Bestätigung der betrieblichen Veranlassung für das Geschenk anzugehen. Das Problem verliert allerdings wieder dadurch an praktischer Bedeutung, daß der neue Eigenverbrauchstatbestand § 1 Abs. 1 Nr. 2 c auch Geschenke mit betrieblicher Veranlassung erfaßt.

d) Der Ort des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a UStG

Wie die Lieferungen und sonstigen Leistungen, so muß auch der Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a im Inland stattfinden. Zur Feststellung der Steuerbarkeit gehört daher auch eine Bestimmung des Ortes des Eigenverbrauchs. Im Gegensatz zu den Lieferungen und sonstigen Leistungen enthält das Umsatzsteuergesetz für den Eigenverbrauch keine ausdrückliche Ortsregelung. Die Frage muß daher aus § 1 Abs. 1 Nr. 2 a selbst beantwortet werden.
Auszugehen ist dabei vom Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 2 a. Da

---

265) BFH v. 5.5.66, V 136/63, HFR 66, 429, der § 11 Abs. 1 S. 2 UStDB a.F. analog heranzieht; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1310; ebenso für das Einkommensteuerrecht: Herrmann-Heuer, EStG § 4 Anm. 42a am Ende;

266) in BB 1963, 1373; ihm folgend Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1311;

267) zu der Regelung bei Großhandelslieferungen im alten Recht vgl. BFH v. 26.9.57, V 35/57 S, BStBl 57 III, 397.

hiernach die Entnahme das entscheidende Tatbestandsmerkmal darstellt, muß für den Ort des Eigenverbrauchs der Ort der Entnahme ausschlaggebend sein. Ort der Entnahme wiederum ist der Ort, an dem der Gegenstand den Unternehmensbereich endgültig verläßt[268]).
Das ist regelmäßig dort, wo sich die Geschäftsräume des Unternehmens befinden.
Auch wenn der Unternehmer den Gegenstand an einen Dritten weiterverschenkt, bleibt das Verlassen des Unternehmensbereichs für die Ortsbestimmung entscheidend. Aus der Überlegung, Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a sei eine fingierte Lieferung, darf hier nicht der Schluß abgeleitet werden, der Ort des Eigenverbrauchs sei wie bei einer Lieferung des Unternehmers an den Dritten zu bestimmen (Verschaffung der Verfügungsmacht an den Dritten)[269]). Denn fingiert wird beim Eigenverbrauch eine Lieferung des Unternehmens an den (privaten) Unternehmer; wie dieser die Sache später verwendet, ist unerheblich.
Wird ein Gegenstand, den der Unternehmer U dem D schenken will, auf Veranlassung des U vom Hersteller H unmittelbar an D versandt, so liegt umsatzsteuerlich eine Lieferung von H an U vor und anschließend ein Eigenverbrauch des U. Da mit der Absendung bei H der Gegenstand gleichzeitig den Unternehmensbereich des U verläßt, wird der Ort des Eigenverbrauchs hier durch das Unternehmen des H bestimmt. Das gleiche gilt, wenn der Gegenstand befördert wird. Bei Beförderungen und Versendungen des Gegenstandes kommt man damit praktisch zu einer entsprechenden Anwendung des § 3 Abs. 7[270]).

---

268) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1314; Peter, UStG § 1 Rdnr. 130;

269) so aber v. Wallis, FR 49, 205;

270) ähnlich Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1314 und Juretzek, UStG § 1 Anm. II 1 e.

Wird demnach der Gegenstand vom Ausland in das Inland versandt, so ist der Ort des Eigenverbrauchs entsprechend § 3 Abs. 7 im Ausland, der Vorgang ist nicht steuerbar.
Da eine Entnahme - wie erwähnt[271] - voraussetzt, daß der Gegenstand den Unternehmensbereich endgültig verläßt, ist noch folgender Fall interessant: Ein Unternehmer, der im Ausland wohnt, dessen Unternehmen sich aber im Inland befindet, benutzt einen Gegenstand aus dem Unternehmen in seiner Wohnung zunächst mit der Absicht, ihn bald wieder zurückzuschaffen[272]. Dann aber überlegt er es sich anders und behält den Gegenstand endgültig in seiner Wohnung. Zeitlich liegt erst in diesem Moment eine Entnahme vor[273]. Daher ist Ort des Eigenverbrauchs die (ausländische) Wohnung des Unternehmers, wodurch sich ein nichtsteuerbarer Auslandsumsatz ergibt.

2. Der Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b UStG

a) Allgemeines

Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 b ist mit der Systemänderung neu in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen worden. Er bestimmt, daß auch die Verwendung von Gegenständen des Unternehmens zu unternehmensfremden Zwecken für den Unternehmer steuerbarer Eigenverbrauch ist.

Mit diesem Tatbestand werden erstmalig auch solche Vorgänge als Eigenverbrauch besteuert, die Dritten gegenüber eine sonstige Leistung darstellen würden. Entsprechend der Bezeichnung des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a als "fiktive Lieferung" könnte man demnach hier von einer "fiktiven

---

271) siehe oben S. 82;

272) insoweit könnte ein Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b gegeben sein, doch soll hier nur die Entnahme nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a geprüft werden;

273) so Ullmann, Der Eigenverbrauch, S. 18; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1314.

sonstigen Leistung" aus dem Unternehmen an den Unternehmer sprechen. Zweck der Vorschrift ist die weitergehende Gleichstellung der Unternehmer mit den übrigen Verbrauchern, da wegen des Vorsteuerabzugs die betrieblichen Gegenstände sonst unbelastet in den privaten Gebrauch gelangen würden, was dem Grundsatz der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung zuwiderliefe[274].

§ 1 Abs. 1 Nr. 2 b betrifft allerdings nur einen kleinen Teil dessen, was Gegenstand einer sonstigen Leistung sein könnte. So bleibt vor allem die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, etwa die Verwendung von Arbeitskräften aus dem Unternehmen für private Zwecke, nach wie vor von der Besteuerung ausgenommen. Insofern bleibt die Besteuerung des allgemeinen Verbrauchs noch lückenhaft.

Die praktische Anwendung des neuen Tatbestands wird dadurch erleichtert, daß die betreffenden Vorgänge ohnehin aus einkommensteuerlichen Gründen (§ 4 Abs. 1 EStG) festzustellen sind[275].

b) Der Gegenstand des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b UStG

Nach dem Gesetzestext können Objekt dieses Eigenverbrauchstatbestandes alle "dem Unternehmen dienenden Gegenstände" sein.

Zunächst muß es sich also wieder um einen "Gegenstand" handeln. Geht man davon aus, daß das Umsatzsteuerrecht nur einen einheitlichen Begriff des Gegenstandes kennt, so kommt wie bei einer Lieferung auch hier jede körperliche Sache und alles, was im Wirtschaftsverkehr wie eine solche umgesetzt

---

274) so schon der Bericht des Finanzausschusses, vgl. BT-Drucksache zu V/1581, S. 1o;

275) der BdF (Erlaß v. 14.2.68, BStBl 68 I, 4o1) hat sich daher aus Vereinfachungsgründen mit einer Anlehnung an die einkommensteuerliche Behandlung einverstanden erklärt.

wird, in Frage[276].

Manche denkbaren Lieferungsobjekte, wie etwa die unter den allgemeinen Gegenstandsbegriff fallenden Energien (z.B. Strom) und Kräfte (z.B. Wasserkraft) können jedoch nicht im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 b "verwendet" werden, da die Verwendung im Gegensatz zur Entnahme nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a voraussetzt, daß der Gegenstand nach der privaten Benutzung weiter dem Unternehmen zur Verfügung steht. Eine Energie kann aber höchstens entnommen, nämlich verbraucht (nicht gebraucht) werden; ebenso eine Kraft: ist sie verwendet worden, steht sie nicht mehr zur Verfügung.

Weiter muß es sich im konkreten Fall um "dem Unternehmen dienende" Gegenstände handeln. Gedacht ist hierbei vor allem an die private Verwendung betrieblicher Kraftfahrzeuge, Maschinen, Werkzeuge usw., also an Gegenstände des Anlagevermögens[277]. Dem Unternehmen dienen jedoch ebenso die Gegenstände des Umlaufvermögens, so daß auch hieran Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b möglich ist[278].

Im Gesetzeswortlaut fällt auf, daß in § 1 Abs. 1 Nr. 2 b nicht wie in § 1 Abs. 1 Nr. 2 a die Formulierung "Gegenstände aus dem Unternehmen" gewählt worden ist, sondern von dem Unternehmen "dienenden" Gegenständen die Rede ist. Es fragt sich, ob die unterschiedliche Formulierung auch zu einer unterschiedlichen Auslegung führen muß, oder ob es sich nur um eine stilistische Änderung handelt. Es wird in materieller Hinsicht nur um die Klarstellung gehen, daß dem Unternehmen

---

276) so übereinstimmend der BdF-Erlaß v. 14.2.68, BStBl 1968 I, 4o1 und das Schrifttum: vgl. z.B. Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1315; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 43; Flockermann, UStR 67, 161;

277) der Reg.-Entwurf zum UStG von 1963 (BT-Drucks. IV/159o) sowie der CDU/CSU-FDP-Entwurf von 1965 (BT-Drucks. V/48) enthielten noch die Formulierung "Gegenstände des Anlagevermögens";

278) a.A. anscheinend Knauerhase, UStG § 1 Anm. 13, der nur Gegenstände des Anlagevermögens erwähnt.

auch solche Gegenstände dienen können, die nicht im Eigentum oder der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Unternehmers stehen, sondern nur vorübergehend gemietet[279] oder gepachtet sind oder sonstwie dem Unternehmen nur tatsächlich dienen[28o].

Die Zugehörigkeit des Gegenstandes zu einem Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinn ist nicht erforderlich. So besteht bei einem Hauseigentümer, der Häuser vermietet, kein Betriebsvermögen, wohl aber gibt es dem Unternehmen dienende Gegenstände, deren private Verwendung zu einem Eigenverbrauch führen kann[281].

Der Gegenstand braucht, um Objekt eines Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b sein zu können, dem Unternehmen nicht ausschließlich zu dienen. Auch solche Gegenstände, die teilweise andere Zwecke erfüllen, können dem Unternehmen dienen. Fraglich ist allerdings, wo hier die Grenze zu ziehen ist. Es reicht sicher aus, wenn der Gegenstand dem Unternehmen überwiegend dient[282]. Nach dem Sinn der Eigenverbrauchsbesteuerung, einen Ausgleich für den zuvor gewährten Vorsteuerabzug zu bewirken, kann die Grenze jedoch noch weiter verschoben werden, da ein Vorsteuerabzug schon ab 1o % betrieblicher Verwendung gewährt wird[283]. Daraus läßt sich folgern,

---

279) so auch eine Vfg. der OFD Hamburg v. 12.6.67, vgl. in Sölch-Ringleb, UStG Anhang II Allg. 1 Ziffer 1;

28o) das kann z.B. der Fall sein, wenn der Ehegatte dem Unternehmer unentgeltlich Gegenstände für das Unternehmen zur Verfügung stellt; hierbei kann eine Steuerkumulation eintreten, wenn der Ehegatte nicht Unternehmer ist und daher kein Vorsteuerabzug auszugleichen war;

281) der BdF-Erlaß v. 14.2.68, BStBl 68 I, 4o1 nennt als Beispiel die private Nutzung des dem Vermieter in seinem Unternehmen dienenden PKW's;

282) so Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1316/13o4; Vogel, UStG § 1 Rdnr. 55;

283) vgl. den Entwurf eines BdF-Erlasses zu § 15 v. 12.3.68, in USt-Kartei S 73oo Karte 2.

daß auch diese Gegenstände im Sinne des Gesetzes dem Unternehmen dienen und entsprechend für den Eigenverbrauch in Betracht kommen[284]. Nur solche Gegenstände, die nur ganz unbedeutend betrieblich verwendet werden, können demnach nicht zu einem Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b führen.
Liegt der Sinn der Eigenverbrauchsbesteuerung auch im Ausgleich des Vorsteuerabzugs, so kommen für einen Eigenverbrauch dennoch nicht nur solche Gegenstände in Betracht, für die ein Vorsteuerabzug tatsächlich in Anspruch genommen worden ist[285]. Denn der Sinn einer Vorschrift kann zwar - wie bei der zuletzt behandelten Frage - zur Auslegung eines gesetzlichen Begriffs nutzbar gemacht werden, er kann jedoch nicht dazu führen, in das Gesetz neue Voraussetzungen aufzunehmen. Wie Schmidt[286] zuzugeben ist, geht insoweit der Wortlaut der Vorschrift vor, nach dem nicht auf den Vorsteuerabzug im Einzelfall abgestellt werden kann.
Die Frage, ob ein Vorgang als Eigenverbrauch steuerbar ist oder nicht, kann dann schwierig zu beurteilen sein, wenn nicht nur ein betrieblicher Gegenstand, sondern gleichzeitig eine andere Leistung in Anspruch genommen wird. Ist die Benutzung des Gegenstandes im Rahmen des Gesamtvorgangs von untergeordneter Bedeutung, so ist einheitlich auf den Schwerpunkt abzustellen. Daher liegt kein steuerbarer Eigenverbrauch vor, wenn die Beschäftigung betrieblicher Arbeitskräfte zu privaten Zwecken mit der Benutzung von Werkzeug oder ähnlichem aus dem Unternehmen verbunden ist[287], [288].

---

284) Schüle-Teske, UStG § 1 Rdnr. 25; OFD Berlin v. 18.1o.68, in: DB 68, 2o62;

285) a.A. Peusquens, UStR 68, 179; Schomburg-Kühr, UStG § 1 Anm. 4 c; wie hier dagegen: BdF-Erlaß v. 14.2.68, BStBl 68 I, 4o1 (B 2 Abs. 2); Schmidt, UStR 68, 257; Muuss, UStR 67, 297; Schüle-Teske, UStG § 1 Rdnr. 25;

286) a.a.O. unter Bezugnahme auf BFH v. 3.6.54, V 41/54 U, BStBl 54 III, 245;

287) Beispiel: Ein Anstreichermeister läßt seine Privatwohnung durch seine Gesellen unter Benutzung von Pinseln und anderem Gerät aus dem Unternehmen streichen;

288) zu der gesamten Frage vgl. auch Schulte, UStG, § 1 Rdnr. 94.

Ein weiteres Beispiel zu dieser Abgrenzungsfrage stellt die private Benutzung eines betrieblichen Telefonanschlusses durch den Unternehmer und seine Familie dar.
Hier wird einerseits ein dem Betrieb dienender Gegenstand - der Telefonapparat - benutzt, andererseits liegt aber die erstrebte Leistung weniger in dem manuellen Gebrauch des Handapparats als vielmehr in der Teilnahme am Telefonverkehr.
Die wohl überwiegende Meinung im Schrifttum stellt hier vordergründig auf die Benutzung des Apparats ab und nimmt daher einen Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b an[289].
Dieser Ansicht kann nicht zugestimmt werden. Wie bei allen "Mischleistungen" ist hier einheitlich auf den wirtschaftlich überwiegenden Teil der Leistung abzustellen. Das aber ist die Leistung der Post, die darin besteht, daß sie ein betriebsbereites Telefonnetz zur Verfügung stellt. Die Benutzung des Telefonapparates ist nur das - wenngleich notwendige - Mittel, durch das die eigentlich erstrebte Leistung erreicht wird. Die Tatsache, daß zur Inanspruchnahme der Leistung notwendigerweise die Verwendung des Telefonapparates gehört[290], kann hier nicht entscheidend sein, wie ein Vergleich mit der Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen zeigt: Eine Konstruktionsidee wird auch oft notwendigerweise durch einen Konstruktionsplan vermittelt, dennoch liegt in der Übertragung des Plans keine Lieferung,

---

289) so Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 46; Schmidt, UStR 68, 257; Engler, DB 69, 943 unter Berufung auf eine Vfg. der OFD Hamburg v. 14.3.68; OFD-USt-Gruppenleiter-Besprechung v. 9. u. 10.1.68, vgl. in UStR 68, 103; a.A.: Schlesw.-Holst. FG, Urteil v. 2.6.70, III 22/70, UStR 1970, 260 (nicht rechtskr.); Mösslang, UStR 68, 149; Hundertmark, BB 68, 1235, der die Leistung der Post in der Übermittlung der gesprochenen Nachrichten auf elektrischem Wege sieht (= sonstige Leistung); Zweifel an der h.M. auch bei Schüle-Teske, UStG § 1 Rdnr. 26 b;

290) hierauf stützen vor allem Hartmann-Metzenmacher, a.a.O. ihre Ansicht.

sondern eine sonstige Leistung[291], da hierin der wirtschaftliche Schwerpunkt der Gesamtleistung liegt.
Dieses Ergebnis entspricht auch dem Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung: Der Unternehmer kann - wegen der Befreiung der Post in § 4 Nr. 7 - für das Telefon keinen Vorsteuerabzug geltend machen, also besteht auch keine Lücke in der Besteuerung, die durch den Eigenverbrauch geschlossen werden müßte. Durch eine Eigenverbrauchsbesteuerung würde der Unternehmer vielmehr höher belastet als die Privatverbraucher. Die private Verwendung eines betrieblichen Telefons kann demnach nicht zu einer Besteuerung als Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b führen.

c) Die Verwendung zu Zwecken außerhalb des Unternehmens

Als weiteres Tatbestandsmerkmal setzt § 1 Abs. 1 Nr. 2 b voraus, daß die dem Unternehmen dienenden Gegenstände zu unternehmensfremden Zwecken verwendet werden.
Verwenden bedeutet hierbei nutzen oder benutzen[292]. § 1 Abs. 1 Nr. 2 b umfaßt daher vor allem solche Vorgänge, die Dritten gegenüber als Vermietung, Verpachtung, Leihe oder ähnliches angesehen werden müßten. Im Unterschied zu § 1 Abs. 1 Nr. 2 a muß es sich beim Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b um eine nur vorübergehende - wenn auch evtl. langfristige - Nutzung des Gegenstandes handeln; der Gegenstand darf also nicht endgültig dem Unternehmen entzogen, etwa verbraucht werden.
Entnimmt ein Unternehmer einen Gegenstand zunächst zur vorübergehenden privaten Nutzung, entschließt er sich dann aber, ihn endgültig im Privatbereich zu behalten, so ist Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b und § 1 Abs. 1 Nr. 2 a nacheinander möglich. Der Entnahmetatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 a ist dann erfüllt, wenn der Entschluß zur endgültigen

---

291) siehe oben S. 2o;

292) so schon der BdF im Erlaß v. 14.2.68, BStBl 68 I, 4o1 unter B 2 Abs. 2.

nichtunternehmerischen Verwendung gefällt und verwirklicht wird. Die unternehmensfremden Zwecke, zu denen der Gegenstand verwendet werden muß, umfassen wie bei § 1 Abs. 1 Nr. 2 a alles, was in den Privat- oder jedenfalls nichtunternehmerischen Bereich fällt.

Hierbei ist erneut die Frage aufgetreten, inwieweit Gesellschaften, die keinen außerbetrieblichen Bereich haben, den Eigenverbrauchstatbestand erfüllen können.

Im Schrifttum wird zum Teil die Auffassung vertreten, für den Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b werde ein unternehmensfremder Bereich nicht vorausgesetzt[293], so daß auch Gesellschaften dem Unternehmen dienende Gegenstände steuerbar für unternehmensfremde Zwecke verwenden könnten.

Gegen diese Auffassung ergeben sich schwerwiegende Bedenken. Die Erforderlichkeit eines unternehmensfremden Bereichs ergibt sich aus dem Tatbestandsmerkmal "Zwecke außerhalb des Unternehmens". Dieses Merkmal ist aber in § 1 Abs. 1 Nr. 2 b nicht anders formuliert als in § 1 Abs. 1 Nr. 2 a, so daß sich schon deshalb eine unterschiedliche Behandlung verbietet. Im übrigen kann eine Handelsgesellschaft als solche schon begrifflich überhaupt nicht außerhalb der unternehmerischen Sphäre tätig werden[294]. Zudem unterscheiden sich ein Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a und ein solcher nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b unter Umständen gar nicht in der Art der Nutzung, sondern nur in deren vorläufiger oder endgültiger Zeitdauer: Wird z.B. ein Fahrzeug endgültig privat benutzt, liegt Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a vor, wird es nur zeitweilig privat genutzt, liegt Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b vor; die Art der Nutzung ist gleich. Daraus wird deutlich, daß das Merkmal der unternehmensfremden

---

293) so insbesondere Muuss, UStR 67, 298; ferner Schüle-Teske, UStG § 1 Rdnr. 27 b; Geissler, Mehrwertsteuer S. 1o2, sämtlich ohne nähere Begründung;

294) siehe auch oben S. 83.

Zwecke insofern nicht unterschiedlich beurteilt werden kann.
Auch das von Muuss[295] angeführte Beispiel überzeugt nicht. Nach Muuss wird ein unternehmensfremder Bereich nicht vorausgesetzt, wenn eine GmbH einem Golfclub ihre Planierraupe leihweise zur Verfügung stellt, dagegen soll ein solcher Bereich erforderlich sein, wenn die Planierraupe dem Golfclub - zur gleichartigen Verwendung - gleich geschenkt wird (dann käme Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a in Betracht). Die gleichartige Verwendung des Gegenstandes muß hier eine unterschiedliche Beurteilung verbieten.
Handelsgesellschaften können demnach auch über § 1 Abs. 1 Nr. 2 b nicht wegen Eigenverbrauchs besteuert werden[296].

Leistungen wie die im Beispiel genannte geschehen in der Regel entweder zu Werbezwecken, dann sind ohnehin keine unternehmensfremden Zwecke maßgebend, sondern es liegt eine (mangels Entgelt nicht steuerbare) sonstige Leistung vor. Oder die Gesellschafter veranlassen den Vorgang aus privaten Gründen, dann liegt eine sonstige Leistung der Gesellschaft an die Gesellschafter vor, deren Entgelt im Gewinnverzicht besteht[297].

d) Der Ort des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b UStG

Auch der Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b muß, um steuerbar zu sein, im Inland stattfinden. Nach dem Sinn der Vorschrift ist bei der Beurteilung auf den Ort der Verwendung abzustellen, nicht etwa darauf, ob die Gegenstände dem

---

295) Muuss, a.a.O.;

296) wie hier die h.M.: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1319; Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 122; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 53; Kormann, BB 68, 345;

297) aus der neueren Rspr. vgl. BFH v. 12.12.68, V 160/65, BFH 94, 469 = BStBl 69 II, 252, wo die private Benutzung eines betrieblichen PKW als "sonstige Leistung" der Gesellschaft an den Gesellschafter angesehen wird.

Unternehmen im Inland dienen (was nach dem grammatisch mehrdeutigen Wortlaut des Gesetzes auch möglich wäre[298]). Geschieht die Verwendung teils im Inland und teils im Ausland, so kann wegen der Verwandtschaft dieses Eigenverbrauchstatbestandes mit den sonstigen Leistungen auf die Regelung des § 3 Abs. 1o zurückgegriffen werden[299]. Danach ist in der Regel entscheidend, wo der wesentliche Teil der Verwendung stattfindet; somit ist die gesamte Verwendung entweder steuerbar oder nicht. Entsprechend § 3 Abs. 1o S. 2 und 3 muß jedoch eine Ausnahme bei der Verwendung von Beförderungsmitteln gemacht werden[3oo]. Hierbei wird nur der inländische Teil der Verwendung der Steuer unterworfen, wobei notfalls die Anteile geschätzt werden müssen. Hauptanwendungsfall dieser Regelung wird die private Benutzung betrieblicher Kfz. zu Auslandsfahrten sein[3o1].

3. Der Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG

Als weiterer neu eingeführter Eigenverbrauchstatbestand erklärt § 1 Abs. 1 Nr. 2 c bestimmte, in § 4 Abs. 5 EStG genannte Aufwendungen für steuerbar.
Es handelt sich hierbei um solche Aufwendungen, die zwar Betriebsausgaben darstellen, beim Empfänger aber im allgemeinen eher der Privatsphäre zugerechnet werden müssen und die deshalb bei der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung

---

298) hierauf weisen Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 7o hin, wobei sie folgendes Beispiel anführen: Wird ein Betriebs-PKW vom Unternehmer zu Privatfahrten teils im Inland, teils im Ausland genutzt, so unterliegt der auf das Ausland entfallende Teil der Kosten nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 b, da die Verwendung des Gegenstandes insoweit nicht im Inland erfolgt;

299) Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 124; Vogel, UStG § 1 Rdnr. 52;

3oo) und zwar aller Beförderungsmittel, nicht nur Kfz., wie Peter, UStG § 1 Rdnr. 132 meint;

3o1) vgl. dazu OFD Saarbrücken, v. 9.11.67, in UStR 68, 1o4 und oben Fußnote 298.

ausscheiden[302]. Da diese Leistungen wegen der betrieblichen Veranlassung bei der Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug zugelassen werden[303], würden sie ohne § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG umsatzsteuerfrei in den Privatverbrauch gelangen, was dem Grundsatz der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung zuwiderliefe. Diese Lücke soll § 1 Abs. 1 Nr. 2 c schließen[304].
Da die Aufwendungen betrieblich veranlaßt sind, wird bei diesem Eigenverbrauch ein ausserbetrieblicher Bereich nicht vorausgesetzt. Deshalb ist diese Form des Eigenverbrauchs im Gegensatz zu der nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a und 2 b auch bei Personen- und bei Kapitalgesellschaften möglich[305].

Das Umsatzsteuergesetz verweist auf § 4 Abs. 5 EStG und bindet damit die umsatzsteuerliche Entscheidung an das Einkommensteuerrecht[306]. Für diese Anlehnung waren praktische Gründe maßgebend. Da in § 4 Abs. 6 EStG sogar eine Aufzeichnungspflicht für derartige Aufwendungen enthalten ist, ergeben sich aus der Anwendung dieser im Umsatzsteuerrecht neuen Vorschrift keine besonderen Schwierigkeiten.

a) Die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG

Steuerbaren Eigenverbrauch stellen über § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG zunächst die Aufwendungen dar

---

302) Herrmann-Heuer, EStG § 4 Anm. 51 b;

303) der Reg.-Entwurf von 1963 (BT-Drucks. IV/1590) hatte zunächst vorgesehen, diese Aufwendungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Entwurfs);

304) vgl. den Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache zu V/1581, S. 10;

305) Pochmann, BB 67, 1078; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 57; Peter, UStG § 1 Rdnr. 134;

306) allerdings nicht an die einkommensteuerliche Beurteilung eines Einzelfalls (Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1331; Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 127); andererseits ist eine übereinstimmende Entscheidung für ESt und USt zu begrüßen.

"für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind und nicht in ständiger Geschäftsbeziehung zu dem Steuerpflichtigen auf Grund eines Werkvertrags oder eines Handelsvertretervertrags stehen, mit Ausnahme von Geschenken, die bei einem Empfänger im Wirtschaftsjahr den Wert von insgesamt 1oo Deutsche Mark nicht übersteigen."

Geschenke sind nach § 516 BGB unentgeltliche Zuwendungen, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert.
Von diesen Geschenken nimmt § 1 Abs. 1 Nr. 2 c S. 2 UStG für die Eigenverbrauchsbesteuerung Geldgeschenke aus. Sie sind also ausdrücklich für nicht steuerbar erklärt, obgleich sie ohnehin nach § 4 Nr. 8 steuerfrei sein würden.

Als steuerbare Geschenke kommen daher nur Sachgeschenke und die Zuwendung sonstiger geldwerter Güter in Betracht. Gedacht ist dabei vor allem an Geschenkkörbe, Alkoholika, Schreibtischgarnituren, sog. "Nippsachen" usw., wie sie zu Weihnachten oder zu Jubiläen an Geschäftsfreunde verschenkt zu werden pflegen.
Der Geschenkbegriff setzt Unentgeltlichkeit voraus. Der Zuwendung darf also keine Gegenleistung gegenüberstehen, sie darf auch mit keinem konkreten Geschäftsvorgang zusammenhängen. Rabatte, Provisionen und Kundenboni scheiden damit als Geschenke aus, dagegen wird der Geschenkcharakter durch allgemeine Werbungszwecke nicht ausgeschlossen.
Bei den sog. Schmiergeldern, die, soweit sie in Sachleistungen bestehen, als Eigenverbrauchsobjekte in Frage kommen können, ist im Einzelfall genau zu prüfen, ob sie Entgelt für etwas sind oder nicht; sie können beides sein.

Erfaßt werden sollen nur die den Wert von 1oo,oo DM jährlich übersteigenden Zuwendungen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist mit der herrschenden

Meinung[3o7] davon auszugehen, daß es sich bei der 1oo,oo DM-Grenze um eine Freigrenze, nicht um einen Freibetrag handelt, so daß bei Überschreiten der Grenze der Gesamtbetrag zu versteuern ist und nicht etwa 1oo,oo DM abziehbar sind. Bestehen die Zuwendungen zum Teil in Sach- und zum Teil in Barleistungen, so sind nach der systematischen Stellung des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG und dem § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG zueinander Geldleistungen und Sachleistungen für die Prüfung der 1oo,oo DM-Grenze zunächst zusammenzuzählen; die Steuer berechnet sich dann allerdings nur nach den Sachleistungen[3o8].

Das Gesetz schränkt den Kreis der möglichen Empfänger der Geschenke ein. Arbeitnehmer und solche Personen, die als Handelsvertreter oder durch einen Werkvertrag in ständiger Geschäftsverbindung mit dem Unternehmer stehen, können ohne steuerliche Nachteile beschenkt werden. Ständige Geschäftsbeziehungen bestehen nicht nur bei einem Dauervertrag, sondern schon dann, wenn eine Anzahl von Aufträgen bereits erfüllt worden ist und weitere zu erwarten sind[3o9].
Ob mehrere Geschenke an einen Empfänger gegeben werden, muß wirtschaftlich in der Weise verstanden werden, daß auch Geschenke an nahe Angehörige des betreffenden Geschäftsfreundes

---

3o7) so für das Einkommensteuerrecht; Thiel, DB 6o, 1372; Blümich-Falk, EStG § 4 Anm. 28 b 3; Börnstein, DStZ (A) 6o, 223; ESt-Richtlinien 1969 Abschn. 2o Abs. 3; für das Umsatzsteuerrecht: Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1325; Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 129; Schulte, UStG § 1 Rdnr. 1o2; a.A.: Littmann, DB 6o, 1433; ders., Einkommensteuerrecht §§ 4, 5 Rdnr. 77o; Kolbeck, Inf. 6o, 283;

3o8) Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 129; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 6o; OFD Hamburg, Vfg. v. 12.6.67, in: Sölch-Ringleb, UStG Anhang II, Allg. 1, Ziff. 2;

3o9) ähnlich Börnstein, DStZ (A) 6o, 224; Blümich-Falk, EStG § 4 Anm. 28 b 5; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1327.

als Geschenke an den Geschäftsfreund selbst gelten[31o].
Wie erwähnt[311] fallen unter § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG und damit unter § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG nur betrieblich veranlaßte Geschenke. Privatgeschenke sind einkommensteuerlich schon durch § 12 EStG ausgeschlossen und können daher nicht über § 4 Abs. 5 EStG zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen.

b) Die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG

§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG betrifft Aufwendungen für betriebliche Gästehäuser, oder, wie das Gesetz formuliert, Aufwendungen

"für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung oder der Beherbergung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Ortes eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden."

Hiernach sind sämtliche Aufwendungen, die mit dem Gästehaus selbst in Zusammenhang stehen, steuerbar, also etwa Abschreibungen, Löhne für das Personal, Erhaltungsaufwendungen.
Nicht dagegen fallen unter § 4 Abs. 5 Nr. 2 die weiteren Aufwendungen für die Bewirtung der Gäste in den betreffenden Häusern.
Aus der Formulierung "soweit" im Gesetzestext läßt sich schließen, daß bei einem Haus, das auch anderen Zwecken dient, jedenfalls die anteiligen Aufwendungen steuerbar sind. Die Anteile sind im Zweifelsfall zu schätzen[312].
Gästehäuser am Ort eines Betriebes sind von der Besteuerung ausgenommen. Das hat seinen Grund darin, daß bei diesen Häusern der unmittelbare geschäftliche Zusammenhang wahrscheinlicher ist. Als Betrieb können hier auch Zweigniederlassungen

---

31o) a.A. Peter, NWB Fach 3 S. 2o1o; wie hier: Börnstein DStZ (A) 6o, 223; ESt-Richtlinien 1969, Abschnitt 2o Abs. 5;

311) siehe oben S. 97 f;

312) Blümich-Falk, EStG § 4 Anm. 28 b; Sölch-Ringleb, UStG § 1 Rdnr. 133.

sowie Betriebsstätten angesehen werden, die eine gewisse Selbständigkeit besitzen und zum Abschluß von Geschäften geeignet sind[313].

Der "Ort" eines Betriebes stimmt nicht immer mit der politischen Gemeinde überein, vielmehr ist der unmittelbare Einzugsbereich des Betriebsstandortes eingeschlossen[314].
Der Begriff des Gästehauses läßt erkennen, daß dort Personen auf Kosten des Unternehmers oder doch jedenfalls erheblich verbilligt beherbergt werden, daß also das Haus für sich gesehen in der Regel mit Verlust arbeitet. Nur auf solche Häuser ist auch § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG anwendbar, wie der 2. Halbsatz des § 4 Abs. 5 S. 1 EStG zeigt, nach dem diejenigen Einrichtungen ausgenommen sind, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. In einem solchen Fall scheidet also auch eine Umsatzbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG aus. Allerdings werden dann regelmäßig die Voraussetzungen einer "sonstigen Leistung" nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 gegeben sein.

c) Die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG

Über § 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG werden bestimmte betriebliche Repräsentationsaufwendungen als Eigenverbrauch steuerbar. Es sind dies die Aufwendungen

> "für die Pacht oder die Ausübung einer Jagd oder einer Fischerei, für die Haltung oder Benutzung von Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen".

Bei diesen Aufwendungen ist besonders darauf hinzuweisen, daß sie in den meisten Fällen als reine Lebensführungskosten anzusehen sind und damit einkommensteuerlich nach § 12 Nr. 1 S. 2 EStG und nicht § 4 Abs. 5 EStG beurteilt werden. Insoweit

---

313) Littmann, Einkommensteuerrecht §§ 4, 5 Rdnr. 778;

314) so auch die ESt-Richtlinien 1969, Abschnitt 2o Abs. 9 unter Hinweis auf BFH v. 9.4.68, I 156/65, BFH 92, 476 = BStBl 68 II, 6o3.

ist also auch eine Eigenverbrauchsbesteuerung ausgeschlossen. Nur ausnahmsweise ist die betriebliche Veranlassung zu bejahen und § 4 Abs. 5 EStG anzuwenden, wie zahlreiche höchstrichterliche Urteile zeigen[315].

Aufwendungen für "ähnliche Zwecke" sind Aufwendungen für ähnlich repräsentative Einrichtungen. Es kommen etwa Golfplätze und Tennisplätze, Sportflugzeuge, Schwimmbecken in Betracht. Nicht hierzu zählen dagegen arbeitshygienische Einrichtungen für die Betriebsangehörigen, wie etwa Betriebssportanlagen[316].

Auch bei § 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG werden solche Tätigkeiten ausgenommen, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. In diesem Falle scheidet also auch eine Eigenverbrauchsbesteuerung aus. Das kann etwa bei gewerblichen Fischereien oder einem Bootsverleih in Frage kommen.

d) Die "anderen Aufwendungen" im Sinne von § 4 Abs. 5 S. 2 EStG

Außer den in den Nrn. 1 - 3 genannten Aufwendungen scheiden nach § 4 Abs. 5 S. 2 EStG ferner Aufwendungen,

> "die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren,... bei der Gewinnermittlung insoweit aus, als sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind."

Es handelt sich demnach um Lebensführungskosten, die allerdings betrieblich veranlaßt sind.

Nach Abschnitt 2o Abs. 12 der ESt-Richtlinien 1969 fallen hierunter vor allem überhöhte Reisekosten, die Kosten der

---

315) z.B. RFH v. 11.3.42, VI 3/42, RStBl 42, 682; BFH v. 8.11.56, IV 638/55 U, BStBl 57 III, 86; BFH v. 19.11.57, I 95/57 U, BStBl 58 III, 27; das letzte Urteil verneinte die betriebliche Veranlassung für Aufwendungen einer Jagd sogar bei einer KG, von deren Gesellschaftern nur einer Jäger war, der jedoch noch eine Privatjagd besaß, so daß die betriebliche Jagd nur zu "Werbezwecken" benutzt worden war;

316) Blümich-Falk, EStG § 4 Anm. 28 b; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1329.

Bewirtung von Geschäftsfreunden, etwa in Luxusrestaurants oder Nachtbars, Kosten für teure Luxuswagen und Sportwagen, Aufwendungen für eine luxuriöse Geschäftsausstattung. Über § 4 Abs. 5 vorletzter Satz i.V. mit § 9 Abs. 1 Ziffer 4 und 5 EStG sind unangemessen auch gewisse Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für doppelte Haushaltsführung. So sind z.B. die o,36 DM/km (bis zu einer Entfernung von 4o km) übersteigenden Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unangemessen i.S. des § 4 Abs. 5 EStG. Diese Kosten stellen also steuerbaren Eigenverbrauch dar[317), 318)].

Bei der Prüfung der Angemessenheit geht es nicht um die Erforderlichkeit oder Rentabilität der Aufwendungen, sondern nur darum, ob sie in ihrer Art angemessen sind. Im Einzelfall sind hierbei auch die Größe des Unternehmens, der Anlaß der Aufwendungen und andere Umstände zu berücksichtigen[319)]. Aus dem "insoweit" des Gesetzestextes ergibt sich, daß die unangemessenen Aufwendungen nicht völlig vom Abzug ausgeschlossen sind, sondern in angemessener Höhe berücksichtigt werden können. Nur der unangemessene Teil fällt unter § 4 Abs. 5 EStG und kann demnach zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen.

Auch bei den Formen des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 c kommt eine Besteuerung nur in Betracht, wenn der Eigenverbrauch im Inland stattfindet.

---

317) Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 65;

318) ob allerdings die Grenze von 0,36 DM pro Doppelkilometer tatsächlich die Grenze der Angemessenheit ist, ist zweifelhaft;

319) Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 133o; Blümich-Falk, EStG § 4 Anm. 28.

Der Ort der betreffenden Aufwendungen muß also im Inland liegen. Ort der Aufwendungen ist bei den Geschenken des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG der Ort der Übergabe[32o]. Bei den Gästehäusern nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG und den Jagden, Fischereien etc. des § 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG ist maßgebend, wo diese Einrichtungen liegen[321].

32o) Lurz, StW 68, 26; ähnlich Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 72, der sich allerdings nicht auf die Übergabe festlegen will;

321) Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rdnr. 73 f.

IV. Die Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG)

1. Allgemeines

§ 1 Abs. 1 UStG nennt als dritten Steuertatbestand die Einfuhr von Gegenständen in das Zollgebiet. Diesen (unselbständigen, wenngleich in mancher Hinsicht besonderen) Teil der Umsatzsteuer bezeichnet das Gesetz als "Einfuhrumsatzsteuer".
Anders als im alten Recht wird heute nicht mehr die Einfuhr in das "Inland", sondern die in das "Zollgebiet" besteuert[322]; ferner wurde die Bezeichnung der Steuer geändert.
Der neue Name soll gegenüber der früheren Bezeichnung "Ausgleichsteuer" Mißverständnisse insoweit vermeiden, als in Einzelfällen zuweilen nichts "auszugleichen" ist, die Steuer aber trotzdem erhoben wird[323].
Gleichwohl ist aber der eigentliche Sinn und Zweck dieses Steuertatbestands, die ausländischen, unbesteuerten bzw. insoweit entlasteten Waren den inländischen umsatzsteuerpflichtigen gleichzustellen[324].
Diese Gleichstellung war bei dem alten System nur unvollkommen gelungen. Da die inländischen Waren wegen der möglichen Kumulation der alten Umsatzsteuer und der unterschiedlichen Zahl von Produktionsstufen und Handelsstufen eine verschieden hohe Steuerbelastung trugen, konnte die Umsatzausgleichsteuer nur Durchschnittssätze verwenden, die der tatsächlichen Steuerbelastung der inländischen Waren nicht immer entsprachen.

---

322) Einzelheiten zu dieser Änderung siehe unten S. 11o ff;

323) mit solchen Mißverständnissen hatte sich z.B. BFH v. 11.3.59 und 15.1o.59, VII 1o8/58 U, BStBl 59 III, 486 und BFH v. 26.7.61, VII 43/6o S, BStBl 61 III, 411 zu befassen; der BFH stellte fest, daß kein Verstoß gegen Art. 3 GG darin zu sehen sei, wenn im Einzelfall Steuern erhoben würden, obwohl ein Belastungsausgleich nicht erforderlich sei;

324) so auch der Bericht des Finanzausschusses, vgl. BT-Drucksache zu V/1581, S. 1o.

Nach dem neuen System, bei dem die Steuerbelastung der inländischen Waren völlig durchsichtig ist, bestehen keine Schwierigkeiten, einen fast exakten Grenzausgleich zu schaffen: Die eingeführten Waren werden mit einer dem normalen Umsatzsteuersatz entsprechenden Einfuhrumsatzsteuer belegt, so daß eingeführte und inländische Waren gleich hoch belastet sind.

Die wirklich vollständige Wettbewerbsneutralität wird allerdings vorerst dadurch verhindert, daß bei inländischen Waren die Selbstverbrauchsteuer auf Investitionen in die Nettokalkulation eingeht, was bei der Einfuhrumsatzsteuer nicht berücksichtigt wird. Diese Verzerrung wird allerdings nach Wegfall der Selbstverbrauchsteuer im Jahre 1973 ihr Ende finden.

Eine schwerwiegende Einschränkung der Wettbewerbsneutralität ergab sich aus den Bestimmungen des Absicherungsgesetzes (AbsichG[325]), wodurch eine Einfuhrumsatzsteuervergütung von 4 % bzw. 2 % (vgl. § 1 AbsichG) sowie eine Sonderumsatzsteuer für Ausfuhren von ebenfalls 4 % bzw. 2 % eingeführt wurde. Diese - konjunkturpolitisch verständliche - Regelung mußte befremden, wenn man bedenkt, welche entscheidende Rolle gerade der Gedanke des neutralen Grenzausgleichs bei der Umsatzsteuerreform gespielt hat. Inzwischen ist das Gesetz allerdings wieder aufgehoben werden[326].

Die - entrichtete[327] - Einfuhrumsatzsteuer ist nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 als Vorsteuer abziehbar. Sie wirkt damit im Gegensatz zur alten Steuer kostenneutral. Dadurch ist die Bedeutung der Steuer in betriebswirtschaftlicher Hinsicht zurückgegangen[328],

---

325) "Gesetz über Maßnahmen zur außenwirtschaftlichen Absicherung gemäß § 4 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 29.11.68", BGBl 68 I, 1255;

326) vgl. die VO v. 28.1o.69, BStBl 69 I, 674;

327) bei der Einfuhrumsatzsteuer gilt also im Gegensatz zur übrigen Umsatzsteuer nicht das sog. "Sollprinzip";

328) Hebel, DStZ (A) 67, 383; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1342.

wenngleich wegen des höheren Steuersatzes das Steueraufkommen (zulasten der übrigen Umsatzsteuer) stark zugenommen hat.

Wegen des Vorsteuerabzugs wirkt sich die Einfuhrumsatzsteuer im unternehmerischen Bereich wirtschaftlich wie eine Vorauszahlung auf die künftige Umsatzsteuer aus[329]. Daher hätte man daran denken können, auf die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zu verzichten, da die Besteuerung in gleicher Höhe bei der nächsten Umsatzstufe erfolgen würde (sog. Nachholwirkung)[33o].

Dagegen sprach jedoch einmal, daß dann die private Einfuhr durch Nichtunternehmer unbesteuert geblieben wäre, zum anderen wurde auch von Artikel 2 der 2. EWG-Richtlinie[331] eine Besteuerung der Einfuhr gefordert.

Im Gegensatz zur übrigen Umsatzsteuer, die im Sinne der AO eine Verkehrsteuer ist, stellt die Einfuhrumsatzsteuer nach § 21 Abs. 1 eine Verbrauchsteuer i.S. der AO dar[332]. Sie unterliegt daher z.B. der kurzen (einjährigen) Verjährung (§ 144 AO). Nach der wirtschaftlichen Auswirkung sind sowohl die allgemeine Umsatzsteuer als auch die Einfuhrumsatzsteuer Verbrauchsteuern[333].

Nach § 21 Abs. 2 gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Vorschriften über Zölle weitgehend sinngemäß. Diese Anlehnung hat weitreichende Auswirkungen, da das Umsatzsteuergesetz nicht einmal den genauen Tatbestand enthält, der die Steuerschuld auslöst.

---

329) Hillert, UStR 69, 81;

33o) Rietz, UStR 68, 241;

331) Zweite Richtlinie des Rates v. 11.4.67 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, Amtsblatt der Europ. Gemeinschaften 67, 13o3;

332) so auch schon die alte Umsatzausgleichsteuer, vgl. § 15 Abs. 1 UStG 1951;

333) Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 3 Rdnr. 1o.

Die Einfuhrumsatzsteuer wird "mit dem Zoll durch den Zoll wie ein Zoll"[334] erhoben; sie gilt als Eingangsabgabe i.S. des Zollgesetzes.

Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist gemäß §§ 13 Abs. 3, 21 Abs. 2 UStG i.V. mit §§ 1o Abs. 3, 36 Abs. 3 ZG, wer den Zollantrag (Einfuhrumsatzsteuerantrag) stellt. Das braucht nicht denknotwendig das importierende Unternehmen zu sein, sondern auch etwa ein Frachtführer, Spediteur oder Transportunternehmer. Auch in diesem Fall bleibt jedoch dem importierenden Unternehmer der Vorsteuerabzug erhalten, wenn er sich vom Einfuhrumsatzsteuerschuldner als Nachweis der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer den zollamtlichen Beleg (bzw. einen Ersatzbeleg) aushändigen läßt[335].

2. Die Einfuhr von Gegenständen

Haupttatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 1 Nr. 3 ist die "Einfuhr von Gegenständen". Objekt der Einfuhr sind demnach alle "Gegenstände". Für die Auslegung dieses Begriffs wird man trotz der Anlehnung an zollrechtliche Vorschriften annehmen können, daß der Gesetzgeber bewußt nicht den Begriff "Waren" - wie im Zollrecht (§ 1 ZG) - gewählt hat, sondern an den umsatzsteuerlichen Gegenstandsbegriff anknüpfen wollte. Der Begriff wird also weiter zu fassen sein als der Warenbegriff[336] und alle lieferbaren Gegenstände umfassen, also außer den körperlichen Sachen auch etwa Strom[337], Wärme, Firmenwert etc.

---

334) Plückebaum_Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1345;

335) Rietz, UStR 68, 243;

336) a.A. anscheinend Hahnfeld, ZfZ 67, 225; auch Zimmermann, BB 67, 1243 benutzt nur den Begriff "Waren"; mißverständlich Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3 Rdnr. 1374, dagegen richtig in Rdnr. 1341; wie hier Hebel, DStZ (A) 67, 383; Schulte, UStG § 1 Rdnr. 164;

337) nach der EUStDA, A 2, kommt von den sonstigen Gegenständen (außer Waren) z.Zt. nur elektrischer Strom in Betracht.

Einfuhr bedeutet nach § 1 Abs. 2 ZG das Verbringen von Waren (hier: Gegenständen) in das Zollgebiet. "Verbringen" meint dabei den rein tatsächlichen Vorgang des willentlichen Gelangens über die Zollgrenze[338]. Der rechtliche Grund des Vorgangs ist dabei unerheblich, insbesondere braucht es sich nicht um eine Lieferung zu handeln. Die Unternehmereigenschaft des Einführenden ist ebensowenig erforderlich für die Steuerbarkeit wie sonstige Voraussetzungen etwa bezüglich Staatsangehörigkeit, Sitz oder Wohnsitz. Auch eigene Gegenstände können steuerbar eingeführt werden, etwa innerhalb eines Organkreises von einem ausländischen Betrieb an einen inländischen.
Wie schon angedeutet, müssen die Gegenstände mit menschlichem Willen in das Zollgebiet gelangen. Sind Gegenstände ohne diesen Willen in das Zollgebiet gelangt (z.B. Tiere), so werden sie dann eingeführt, wenn sie mit menschlichem Willen darin verbleiben (§ 1 Abs. 2 S. 3 ZG).
Mit Erfüllung des Tatbestandes entsteht bei der Einfuhrumsatzsteuer noch nicht die Steuerschuld. Das Umsatzsteuergesetz sagt vielmehr hierüber nichts, sondern verweist über §§ 13 Abs. 3, 21 Abs. 2 UStG auf die Bestimmungen des Zollrechts. Danach entsteht die Steuerschuld mit der Bekanntgabe des Einfuhrumsatzsteuerbescheids (entsprechend § 36 Abs. 3 S. 2 ZG).

3. Der Begriff "Zollgebiet"

Durch den Übergang zur Mehrwertsteuer wurde der Einfuhrtatbestand insoweit geändert, als nicht mehr die Einfuhr in das "Inland" (so bei der Umsatzausgleichsteuer), sondern die in das "Zollgebiet" besteuert wird.
Hierdurch ist eine Erweiterung eingetreten, denn das Zollgebiet umfaßt neben dem umsatzsteuerlichen Inland auch die

---

338) Schwarz- Wockenfoth, ZG § 1 Rdnr. 1o, 11; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 1 Abs. 1 Nr. 3 Rdnr. 31.

Zollanschlüsse[339].

Nach § 2 Abs. 1 ZG besteht das Zollgebiet aus dem deutschen Hoheitsgebiet zuzüglich der Zollanschlüsse, aber ohne die Zollausschlüsse und Zollfreigebiete[340]. Die Begriffe Zollausschluß und Zollfreigebiet wurden schon oben[341] beim Inlandsbegriff näher erörtert. Danach kommen als Zollausschlüsse de facto vor allem die deutschen Ostgebiete in Frage[342], Zollfreigebiete sind unter anderem die Insel Helgoland und die Freihäfen (genaueres in § 2 Abs. 3 ZG).

Zollanschlüsse sind nach § 2 Abs. 2 ZG ausländische Hoheitsgebiete, die dem deutschen Zollgebiet angeschlossen sind. Zur Zeit bestehen als Zollanschlüsse das Gebiet des kleinen Walsertales[343] und die Enklave Jungholz in Tirol.

Da das Gebiet der DDR umsatzsteuerliches Inland und Teil des Zollgebietes ist, unterliegt der Warenbezug aus der DDR nicht der Einfuhrumsatzsteuer[344]. Aus Gründen der Wettbewerbsförderung enthält ein auf § 26 Abs. 4 gestützter BdF-Erlaß[345] sogar Vergünstigungen des Interzonenhandels in Form von Kürzungsansprüchen.

Einfuhren aus Freihäfen in das Zollgebiet sind in der Regel einfuhrumsatzsteuerbar. Anders ist es jedoch dann, wenn Waren, die im Freihafen-Veredelungs- und -Lagerungsverkehr in den Freihafen gelangt sind und insoweit nach § 3 Abs. 13 der Umsatzsteuer unterliegen, wieder in das Zollgebiet eingebracht

---

339) insoweit irren Schüle-Teske, UStG § 1 Rdnr. 39, wenn sie schreiben, eine sachliche Änderung gegenüber dem alten Recht sei nicht eingetreten;

340) ungenau hier Knauerhase, UStG § 1 Anm. 15, der die Zollfreigebiete unerwähnt läßt;

341) siehe oben S. 56 f;

342) siehe oben Fußnote 170;

343) nach Presseberichten (vgl. "Der Spiegel" v. 30.9.69, S. 161) betreibt Österreich die Aufhebung dieses Zollanschlusses;

344) so die EUStDA v. 11.12.67, unter A 1;

345) BdF IV A/2 - S 7435 - 1/67 v. 1.9.67, BStBl 1967 I, 351.

werden. In diesen Fällen wird gemäß § 21 Abs. 2 i.V. mit § 53 Abs. 4 ZG bzw. § 1 EUStBefrO i.V. mit § 56 AZO keine Einfuhrumsatzsteuer erhoben[346].

V. Der Selbstverbrauch (§ 3o UStG)

Die Besteuerung des "Selbstverbrauchs" bei Investitionsgütern ist durch das Umsatzsteuergesetz von 1967 neu in das deutsche Umsatzsteuerrecht aufgenommen worden[347]. Der Tatbestand des Selbstverbrauchs ist, da es sich um eine zeitlich befristete Regelung handelt, nicht bei den übrigen Tatbeständen in § 1 UStG, sondern am Ende des Gesetzes unter den Übergangsregelungen in § 3o aufgeführt[348].

1. Der Sinn und Zweck der Regelung

§ 3o UStG ist überschrieben mit "Übergangsvorschriften zur stufenweisen Einführung des sofortigen Vorsteuerabzugs bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens". Aus diesem Titel läßt sich der Zweck der Vorschrift weitgehend entnehmen.

Bei der Änderung des Steuersystems erwies sich die Behandlung der Investitionen als besonders schwierig. Systemgerecht wäre ein sofortiger voller Vorsteuerabzug bei Neuinvestitionen und die Entlastung von der kumulativen Umsatzsteuer auch bei Altinvestitionen gewesen, damit den Unternehmern eine reine Nettokalkulation ermöglicht worden wäre. Eine einwandfreie Entlastung der Altinvestitionen schien jedoch nicht möglich zu sein. Dadurch wiederum wurde auch der vorgesehene Vollvor-

---

346) Reinhardt, UStG § 3 Rdnr. 176;

347) Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Selbstverbrauchsbesteuerung hegt Meilicke, BB 68, 538, der den Bund bei der derzeitigen Auslegung des § 3o für teilweise unzuständig hält, soweit die Steuer auch auf Eigenleistungen erhoben wird;

348) anders noch der Reg.-Entwurf eines UStG von 1963, BT-Drucksache IV/159o, der allerdings technisch anders vorgehen wollte und keine Befristung vorsah.

steuerabzug für Neuinvestitionen in Frage gestellt, da man dann bei der Investitionsgüterindustrie einen Auftragstau vor dem Inkrafttreten des Gesetzes befürchten mußte, was konjunkturpolitisch unerwünscht war. Ferner erwartete man bei dieser Lösung ein Steuerminderaufkommen von rd. 5 Mrd. DM[349].
Um diese Nachteile zu vermeiden, sah der Regierungsentwurf von 1963 einen sogenannten "pro-rata-temporis" - Vorsteuerabzug vor, d.h. die Vorsteuern auf Investitionsgüter sollten ähnlich einer Abschreibung nur im Laufe einiger Jahre abgezogen werden können[350]. Diese Lösung zeigte jedoch Nachteile bei solchen Unternehmern, die ihre Anlagegüter selbst herstellen und daher keinen vollen Vorsteuerabzug geltend machen können.
Deshalb wurde schließlich der sogenannte Stufenplan eingeführt, der generell einen sofortigen, vollen Vorsteuerabzug zuläßt, für eine Übergangszeit aber einen zusätzlichen Steuertatbestand - den Selbstverbrauch - schafft, der den Vorsteuerabzug im Ergebnis teilweise rückgängig macht[351].
Es handelt sich hierbei demnach um eine konjunktur- und fiskalpolitische Maßnahme, die an sich gar keine Besteuerung eines Umsatzes darstellt[352], es sei denn, man läßt das Gelangen des Gegenstandes aus der betrieblichen Umlauf- in die Anlage- (= Endverbraucher-) Sphäre als umsatzähnliches Geschehen ausreichen.
Bemerkenswert ist, daß dieser unbestrittene Sinn der Selbstverbrauchsbesteuerung, die teilweise Versagung des Vorsteuerabzugs, in der gesetzlichen Tatbestandsfassung keinen

---

349) durch den damals einsetzenden Konjunkturaufschwung erwies sich diese Befürchtung allerdings als unbegründet; es ergaben sich vielmehr gegenüber den Vorausberechnungen erhebliche Steuermehreinnahmen;

350) vgl. § 12 Abs. 4 Reg.-Entwurf (BT-Drucks. IV/1590);

351) so der Bericht des Finanzausschusses, vgl. BT-Drucks. zu V/1581, S. 19;

352) Sporbeck, StW 68, 51; es kommt hierbei natürlich darauf an, was man unter "Umsatz" versteht, vgl. dazu oben S. 3 ff.

Niederschlag gefunden hat. Es fragt sich daher, ob in einem Einzelfall geltend gemacht werden kann, eine Selbstverbrauchsbesteuerung sei unzulässig, da ausnahmsweise keine Vorsteuern angefallen seien[353].

Für eine Verknüpfung des Vorsteuerabzugs mit der Selbstverbrauchsbesteuerung spricht die Begründung, die der Finanzausschuß für die Ausnahmen von der Besteuerung nach § 3o Abs. 3 gegeben hat, daß nämlich ein Bedürfnis für eine Besteuerung nicht bestehe, wenn ein Unternehmer zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt sei[354]. Andererseits muß aber angenommen werden, daß der Gesetzgeber bewußt und in Kenntnis weiterer Ausnahmefälle auf eine Verknüpfung der Selbstverbrauchsbesteuerung mit dem Vorsteuerabzug verzichtet hat. Daher sollte man dem Wortlaut des gesetzlichen Tatbestands folgen und den Einwand mangelnden Vorsteuerabzugs im Einzelfall nicht gelten lassen[355].

Die Gründe, die zur Einführung der Selbstverbrauchsbesteuerung geführt haben, erscheinen vernünftig. Auch steht die Regelung im Einklang mit den EWG-Richtlinien[356]. Dennoch können diese Tatsachen nicht darüber hinwegtäuschen, daß hier eine Systemwidrigkeit vorliegt: Im Mehrwertsteuersystem soll

---

353) keine Vorsteuern fallen etwa beim Erwerb des Anlageguts von einem Nichtunternehmer oder von einem steuerbefreiten Unternehmer an;

354) Finanzausschußbericht, BT-Drucks. zu V/1581, S. 2o; auch der BdF-Erlaß v. 6.6.69, in: Handbuch der Mehrwertsteuer, BdF-Erlasse § 3o/18, will in einem bestimmten Einzelfall auf die Selbstverbrauchsbesteuerung verzichten, soweit der Unternehmer keinen Vorsteuerabzug geltend macht;

355) wie hier: BFH, Beschluß v. 11.6.7o, V B 45/7o, BFH 99, 322 = BStBl 7o II, 644; Forst, DStZ (A) 68, 88; Henssler, DStR 68, 4o; ferner: Besprechung der OFD-USt-Gruppenleiter v. 9. u. 1o.4.68, vgl. DB 68, 1295; a.A.: Salch, DB 69, 636; Link, DB 69, 767; Bedenken auch bei Mittelsteiner, Steuer-Kongress-Report 1968, 345 f;

356) Amtsblatt der Europ. Gemeinschaften 67, 13o3, Art. 17.

die Umsatzsteuer wie ein durchlaufender Posten wirken, was hier nicht der Fall ist. Die Selbstverbrauchsteuer geht in die Nettokalkulation ein.

2. Die Ausgestaltung des Tatbestandes

Wie schon erwähnt, soll der Zweck der Selbstverbrauchsregelung - die teilweise Versagung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern - dadurch erreicht werden, daß zwar zunächst ein voller Vorsteuerabzug zugelassen wird, dieser im Ergebnis aber durch die Besteuerung des Selbstverbrauchs teilweise rückgängig gemacht wird. Die Selbstverbrauchsteuer ist dann nicht wieder als Vorsteuer abziehbar (§ 3o Abs. 5 S. 3).

Der Selbstverbrauchstatbestand ist als Übergangsregelung gedacht und bis 1972 befristet, in der Zwischenzeit fallen die Steuersätze stufenweise von zunächst 8 % auf 2 %. Dadurch ergibt sich folgendes Verhältnis von Vorsteuerabzug, Selbstverbrauch und tatsächlicher Entlastung von den Vorsteuern:

Jahr	Vorsteuer-abzug	Selbstver-brauch	tatsächliche Entlastung
1968	1o %[1]	8 %	2 %[2]
1969	11 %	7 %	4 %
197o	11 %	6 %	5 %
1971	11 %	4 %	7 %
1972	11 %	2 %	9 %
ab 1973	11 %	o %	11 %

1) ab 1. 7. 1968: 11 %
2) ab 1. 7. 1968: 3 %

Selbstverbrauch liegt vor, wenn ein Unternehmer bestimmte Wirtschaftsgüter im Inland der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zuführt. Haupttatbestandsmerkmal ist demnach das Zuführen der bezeichneten Wirtschaftsgüter zur Verwendung oder Nutzung als Anlagegut.
Die Begriffe "Unternehmer" und "Inland" entsprechen den in § 2 bzw. § 1 Abs. 2 gesetzlich festgelegten Bestimmungen, die schon erörtert wurden[357].

a) Der Gegenstand des Selbstverbrauchs

§ 3o Abs. 2 nennt als Gegenstand der Besteuerung

"körperliche Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften im Jahre der Anschaffung oder Herstellung nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden können".

Hieraus läßt sich zunächst negativ ableiten, daß die Herkunft des Gutes nicht entscheidend ist. Ohne Bedeutung ist also, ob das Wirtschaftsgut als Investitionsgut angeschafft wurde oder ob es zuerst zur Weiterveräußerung bestimmt war, ob es im Unternehmen selbst hergestellt wurde oder nicht.
Nach der gesetzlichen Bestimmung muß es sich um ein körperliches Wirtschaftsgut handeln. Der Begriff des Wirtschaftsgutes lehnt sich dabei an einkommensteuerrechtliche Grundsätze an[358], wonach Wirtschaftsgut "ein im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsanschauung selbständig bewertbares Gut jeder Art (ist), das in irgendeiner Form dem Betrieb dient oder zu dienen bestimmt ist".[359]
Aus diesem weiten Rahmen, der auch immaterielle Güter umfaßt, ergreift der Selbstverbrauchstatbestand nur die körperlichen Güter. Immaterielle Wirtschaftsgüter können selbst dann nicht

---

357) siehe oben S. 49 ff und 56 ff;

358) BdF-Erlaß v. 3o.1.68, BStBl 68 I, 31o;

359) BFH v. 28.1.54, IV 255/53 U, BStBl 54 III, 1o9; ständige Rechtsprechung, vgl. auch BFH v. 13.3.56, I 2o9/55 U, BStBl 56 III, 149; BFH v. 15.4.58, I 27/57 U, BStBl 58 III, 26o.

zu einer Selbstverbrauchsbesteuerung führen, wenn für sie Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden können, wie z.B. bei Patenten und Lizenzen[360].

Zum Begriff des Wirtschaftsgutes gehört nach den zum Einkommensteuerrecht (§ 6 Abs. 2 EStG) entwickelten Grundsätzen vor allem die selbständige Bewertbarkeit. Über ihr Vorliegen entscheidet die wirtschaftlich orientierte Verkehrsanschauung. Danach sind selbständig bewertbar etwa Gebäude im Vergleich zum Grund und Boden[361], nicht selbständig bewertbar sind Ersatzteile einer Maschine, wie etwa Austauschmotoren bei Kraftfahrzeugen[362]. Erhaltungsaufwand und Umbauten, etwa an Gebäuden, sind nicht selbständig bewertbar, durch sie wird nur ein vorhandenes Wirtschaftsgut verändert, kein neues geschaffen.

In Grenzfällen ist allerdings fraglich, ob es auf die selbständige Aktivierbarkeit ankommt[363], ob es sich um ein "selbständiges" Wirtschaftsgut handeln muß[364] oder ob darüber hinaus eine selbständige (Ab-) Nutzbarkeit erforderlich

---

360) Plückebaum-Malitzky, UStG § 3o Rdnr. 36;

361) BFH v. 16.7.68, GrS 7/67, BFH 94, 124 = BStBl 69 II, 1o8 ff (11o); ob allerdings auch Hofbefestigungen und Werkstraßen selbständig bewertbar und damit potentieller Selbstverbrauchsgegenstand sind (so das Ergebnis einer USt-Gruppenleiter-Besprechung der süddeutschen OFDen, wiedergegeben in BB 69, 1168) erscheint zweifelhaft;

362) Peter, UStG § 3o Rdnr. 12;

363) so Sölch-Ringleb, UStG § 3o Rdnr. 12; Forst, UStR 68, 82 schlägt diesen Weg de lege ferenda vor;

364) so die auf einen gleichlautenden Ländererlaß zur 1. KonjunkturVO (BGBl 67 I, 19), vgl. in DB 67, 1197, gestützte h.M., z.B. Plückebaum-Malitzky, UStG § 3o Rdnr. 24; Peter, UStG § 3o Rdnr. 11; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 3o Rdnr. 26; mit Bedenken auch Felix-Benda, UStG § 3o Rdnr. 12; gegen den Ländererlaß Rudolph, BB 67, 1o29; zum Ganzen vgl. auch OFD Hannover v. 13.12.68 in: UStR 69, 2o5.

ist[365]. Nach dem Sinn und Zweck des § 3o und insbesondere weil der AfA-Wert Bemessungsgrundlage der Selbstverbrauchsbesteuerung ist, kann hier Selbständigkeit nur insoweit vorausgesetzt werden, als das Wirtschaftsgut aktivierbar und gesondert abschreibbar sein muß. Weitere Voraussetzungen, vor allem die selbständige Nutzbarkeit, gehören nicht zum Begriff des Wirtschaftsguts[366] und ergeben sich auch nicht aus dem Sinn des § 3o. Daher kann etwa eine Schaufensteranlage, die unter bestimmten Voraussetzungen abschreibbar ist[367], in einem solchen Fall auch zu einer Selbstverbrauchsbesteuerung führen[368].

Als weitere Voraussetzung verlangt § 3o, daß das Wirtschaftsgut der Abnutzung unterliegt. Auch hier kann an die zu § 6 EStG entwickelten Grundsätze angeknüpft werden. Danach unterliegt ein Wirtschaftsgut zunächst dann der Abnutzung, wenn die Verwendung oder Nutzung des Gutes eine Minderung der Gebrauchsfähigkeit mit sich bringt. Grundstücke etwa, bei denen das nicht der Fall ist, scheiden damit als Selbstverbrauchsobjekte aus. Dagegen sind abnutzbar z.B. Maschinen, Gebäude[369], Einrichtungen, Fahrzeuge usw.

Außer den Gütern, deren Brauchbarkeit sich durch die Nutzung mindert, fallen auch solche Güter unter die Selbstverbrauchsregelung, deren bestimmungsgemäßer Gebrauch zu einem Substanz-

---

365) so wohl Eckhardt, UStG § 3o Rdnr. 13, 16; Forst, UStR 68, 82, der im übrigen den o.a. Ländererlaß falsch zitiert; anders aber BFH v. 21.7.66, IV 289/65, BFH 87, 18o = BStBl 67 III, 59;

366) so ausdrücklich BFH v. 21.7.66, IV 289/65, BFH 87, 18o = BStBl 67 III, 59 ff (6o f);

367) BFH v. 29.3.65, I 411/61 U, BStBl 65 III, 291;

368) a.A.: Knop, UStR 69, 69;

369) bei bebauten Grundstücken kann also das Gebäude Selbstverbrauchsobjekt sein, der Grund und Boden dagegen nicht.

verzehr führt, wie etwa bei Steinbrüchen und Kiesgruben[370].

Da das Gesetz bei diesem Tatbestandsmerkmal nicht an die Abschreibungsmöglichkeit, sondern lediglich an die objektive Abnutzbarkeit des Gegenstandes anknüpft, können auch solche Güter der Selbstverbrauchsbesteuerung unterliegen, die nicht abgeschrieben werden können, sondern mit einem Festwert bilanziert werden, denn auch solche Güter nutzen sich ab[371]; bei der Festwertbildung wird sogar die Abnutzbarkeit im Grunde vorausgesetzt.

An die einkommensteuerlichen Abschreibungsregelungen knüpft das Gesetz allerdings insoweit an, als es solche Wirtschaftsgüter von der Besteuerung ausnimmt, die im ersten Jahr in voller Höhe abgeschrieben werden können. Dazu gehören einmal die sog. geringwertigen Wirtschaftsgüter mit Nettopreisen unter 800,00 DM, die nach § 6 Abs. 2 EStG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben absetzbar sind. Da das Umsatzsteuergesetz auf die abstrakte Absetzbarkeit abstellt, kommt es in diesen Fällen nicht darauf an, ob der Unternehmer die Bewertungsfreiheit wirklich in Anspruch nimmt[372].

Weiter sind, wie sich aus § 7 Abs. 1 EStG ergibt, solche Güter in einem Jahr voll absetzbar und damit nicht der Selbstverbrauchsbesteuerung unterworfen, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht mehr als 12 Monate beträgt.

Bei Wirtschaftsgütern, die mit einem Festwert bilanziert werden und deren Ersatzbeschaffungen daher jeweils sofort abschreibbar sind, ist fraglich, ob die Ersatzbeschaffungen

---

370) wie hier die h.M., vgl. BFH v. 24.5.67, I 194/64, BFH 90, 111 = BStBl 68 II, 3; Sölch-Ringleb, UStG § 30 Rdnr. 11; Plückebaum-Malitzky, UStG § 30 Rdnr. 39; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 30 Rdnr. 10; a.A. Peter, UStG § 30 Rdnr. 17; in solchen Fällen wird jedoch meist eine Steuerbefreiung über § 30 Abs. 2 S. 2 i.V. mit § 4 Nr. 9 a eingreifen;

371) so Eckhardt, UStG § 30 Rdnr. 19; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 30 Rdnr. 20; Plückebaum-Malitzky, UStG § 30 Rdnr. 41 ff; a.A.: Felix, BB 67, 1121;

372) BdF-Erlaß v. 30.1.68, BStBl 68 I, 310, unter B 2 Abs. 2.

Selbstverbrauch darstellen können. Die Festwertbildung stellt vor allem eine Vereinfachung dar, die etwa gleichbleibende Zugänge und Abgänge voraussetzt. Dagegen sind für die Selbstverbrauchsbesteuerung nur die Zugänge von Bedeutung. Der Sinn der Festwertbildung steht daher in keinem Zusammenhang mit dem Sinn der Selbstverbrauchsbesteuerung. Somit kann sich auch aus der Festwertbildung allein keine Ausnahmeregelung für die Selbstverbrauchsbesteuerung ergeben. Bei Ersatzbeschaffungen liegt deshalb nur dann kein Selbstverbrauch vor, wenn diese Güter auch ohne Festwertbildung in einem Jahr abgeschrieben werden könnten, etwa weil sie unter die 8oo,oo DM-Grenze fallen[373].

§ 3o Abs. 2 letzter Satz dehnt die Besteuerung auch auf solche Güter aus, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören. Diese Regelung war deshalb notwendig, weil es im Umsatzsteuerrecht Unternehmer gibt, die nach Einkommensteuerrecht kein Betriebsvermögen haben, z.B. Vermieter von Mietwohnhäusern. Auch deren Anlagegüter sollen aber der Selbstverbrauchsbesteuerung unterliegen.

Neben dieser Erweiterung nennt das Gesetz in § 3o Abs. 2 S. 2 zwei gegenständliche Ausnahmen von der Besteuerung. Die erste Ausnahme bezieht sich auf Gegenstände, die unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 4 fallen. Es handelt sich hierbei hauptsächlich um Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Wasserfahrzeugen für die Seeschiffahrt. Die Vorschrift soll der Gleichbehandlung der im umsatzsteuerlichen Inland und der in Freihäfen ansässigen Unternehmen dienen[374].

Weiter sind solche Wirtschaftsgüter von der Besteuerung ausgenommen, "die der Unternehmer durch einen nach § 4 Nr. 9 a

---

373) BdF a.a.O., Plückebaum-Malitzky, UStG § 3o Rdnr. 48; a.A.: Felix, BB 67, 1121; Breidenbach, DB 69, 1576;

374) Eckhardt, UStG § 3o Rdnr. 28; Sölch-Ringleb, UStG § 3o Rdnr. 29.

steuerfreien Umsatz erworben hat" (§ 3o Abs. 2 S. 2). § 4 Nr. 9 a betrifft die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz, das Versicherungsteuergesetz oder Teil I des Kapitalverkehrsteuergesetzes (Gesellschaftsteuer) fallen. Der Grund für diese Befreiung von der Selbstverbrauchsbesteuerung wie von der allgemeinen Umsatzbesteuerung liegt in der Überlegung, daß ein Gegenstand nicht zwei verschiedenen Verkehrsteuern unterliegen soll.
Nach dem Wortlaut des Gesetzes muß der betreffende Gegenstand tatsächlich steuerfrei erworben sein. Verzichtet also ein Unternehmer auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a, so unterliegt der Gegenstand auch der Selbstverbrauchsbesteuerung[375].

b) Die Zuführung zur Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen

Entscheidendes Merkmal bei der Verwirklichung des Selbstverbrauchstatbestandes ist die Zuführung des Wirtschaftsgutes zur Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen. Der Gesetzestext verdient hier, genau genommen zu werden: Nicht die Zuführung zum Anlagevermögen ist ausschlaggebend, wie vielfach formuliert wird[376], sondern die Zuführung zur Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen. Das Wirtschaftsgut muß also tatsächlich betrieblich verwendet werden. So kann etwa eine im Bau befindliche Fabrikhalle schon Anlagevermögen darstellen, Selbstverbrauchsteuerbarkeit entsteht erst bei der Inbetriebnahme[377].

Werden Wirtschaftsgüter vererbt, so tritt der Erbe in die Rechtsstellung des Erblassers ein (vgl. § 1922 BGB). Der Erbe führt demzufolge die Wirtschaftsgüter nicht erneut der Verwendung als Anlagevermögen zu, sofern er das ererbte

---

375) Plückebaum-Malitzky, UStG § 3o Rdnr. 59;
376) so etwa von Schüle-Teske, UStG § 3o Rdnr. 15;
377) Henssler, DStR 68, 4o.

Unternehmen fortsetzt[378].

Zum Anlagevermögen im Gegensatz zum Umlaufvermögen rechnen solche Gegenstände, die dauernd (nicht notwendig "immer") dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (vgl. § 152 Abs. 1 AktG). Entscheidend ist demnach die Zweckbestimmung des Gegenstandes, dagegen hat die Art der Bilanzierung nur indiziellen Charakter[379]. Was im einzelnen zum Anlagevermögen zählen kann, ist in den Bilanzierungsgrundsätzen des § 151 AktG aufgeführt.

Da zum Anlagevermögen eines Unternehmers nur solche Wirtschaftsgüter gehören, deren - mindestens wirtschaftlicher - Eigentümer der Unternehmer ist[38o], stellt sich durch die Entwicklung der wirtschaftlichen Praxis die Frage, zu wessen Anlagevermögen die im Leasing-Verfahren vermieteten Gegenstände gehören.

Soweit der Vorgang wirtschaftlich einer Miete ähnelt (sog. operating lease), wird man die Gegenstände dem Anlagevermögen des Leasing-Gebers zurechnen können[381]. Eine andere Beurteilung sollte jedoch beim sog. financial lease eingreifen, zumal wenn die Parteien wie bei einem Mietkauf von vornherein auf einen späteren Eigentumswechsel ausgehen[382]. Hier muß eine wirtschaftliche Betrachtungsweise von vornherein einen Übergang der Verfügungsmacht annehmen.

---

378) BdF-Erlaß v. 3o.1.68, BStBl 68 I, 31o, unter B 2 Abs. 6; Sölch-Ringleb, UStG § 3o Rdnr. 26; Plückebaum-Malitzky, UStG § 3o Rdnr. 51;

379) ESt-Richtl. 1967 Abschnitt 41 e Abs. 1;

38o) Blümich-Falk, EStG, § 4 Anm. 11; Eckhardt, UStG, § 3o UStG Rdnr. 14;

381) BdF-Erlaß v. 3o.1.68, BStBl 68 I, 31o unter B 2 Abs. 1; OFD Saarbrücken. Vfg. v. 15.2.68, BB 68, 741; a.A. anscheinend Hillert, UStR 69, 183, der für das typische Leasing annimmt, es handele sich beim Leasing-Geber um Umlaufvermögen;

382) grundlegend BFH v. 26.1.7o, IV R 144/66, BFH 97, 466 = BStBl 7o II, 264; speziell zu § 3o UStG: BdF-Bescheid v. 1o.7.69, DB 69, 132o.

Reparaturmaterialien und Ersatzteile für Anlagegüter gehören selbst auch zum Anlagevermögen[383]. Ihre Verwendung als Anlagevermögen beginnt jedoch erst mit dem Einbau in das defekte Anlagegut. Da bei dem Einbau aber kein neues, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut entsteht, ergibt sich für die genannten Teile in der Regel keine Möglichkeit der Selbstverbrauchsbesteuerung.
Ob Vorführwagen eines Kraftfahrzeughändlers, die nach kurzer Zeit verkauft werden, zum Anlage- oder Umlaufvermögen gehören, ist streitig[384]. Zweckbestimmung dieser Wagen ist es, nach einer kurzen Zeit, in der sie den Kunden als Augenscheinsobjekt dienen, verkauft zu werden. Daher dienen die Wagen dem Betrieb nicht "dauernd" im Sinne der Begriffsbestimmung des Anlagevermögens. Es ist deshalb davon auszugehen, daß es sich um Gegenstände des Umlaufvermögens handelt[385], so daß eine Selbstverbrauchsbesteuerung nicht in Frage kommt.

Soll ein Wirtschaftsgut teils dem Unternehmen, teils privaten Zwecken dienen, so kann eine Selbstverbrauchsbesteuerung nur eingreifen, wenn das Wirtschaftsgut einkommensteuerlich dem betrieblichen Anlagevermögen zugeführt wird. Das ist bei bilanzierenden Kaufleuten der Fall, wenn sie den Gegenstand als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeln[386].

Zum Anlagevermögen können auch solche Wirtschaftsgüter gehören, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 c als Eigenverbrauch besteuert werden. In einem solchen Falle wird also nach dem Wortlaut des

---

383) Plückebaum-Malitzky, UStG § 3o Rdnr. 29; Schmidt, UStR 68, 113; a.A. BdF v. 1.7.69, BStBl 69 I, 364, der i.d.R. Vorratsvermögen annimmt, davon allerdings gewichtige Ausnahmen zuläßt (Erstausstattung, Werkzeuge usw.);

384) vgl. Plückebaum-Malitzky, UStG § 3o Rdnr. 28 m.w.N.;

385) so auch Schmidt, UStR 68, 113;

386) so OFD-Gruppenleiter-Besprechung v. 9. und 1o.1.68, in: UStR 68, 95; Sölch-Ringleb, UStG § 3o, Rdnr. 19.

Gesetzes zweimal Umsatzsteuer erhoben. Dieses Ergebnis mag nicht in der Absicht des Gesetzgebers gelegen haben, wie im Schrifttum mehrfach behauptet wird[387]. Dennoch erscheint der Vorschlag[388], diese Wirtschaftsgüter so zu behandeln, als ob sie mit der Eigenverbrauchsbesteuerung aus dem Unternehmen ausgeschieden wären, gekünstelt: Die luxuriöse Chefzimmereinrichtung ist trotz Eigenverbrauchsbesteuerung weiterhin betrieblicher Anlagegegenstand. Die doppelte Besteuerung hat ihre Ursache in der Systemwidrigkeit des ganzen Selbstverbrauchstatbestandes und muß in Kauf genommen werden, wenn man nicht die Selbstverbrauchsbesteuerung als solche in Frage stellen will.

Der Tatbestand des Selbstverbrauchs wird mit Beginn der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen verwirklicht. Es kommt also nicht auf die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes an, wenngleich dieser Zeitpunkt auch häufig mit dem Beginn der Verwendung oder Nutzung zusammenfallen wird. Schafft ein Unternehmer Anlagegüter auf Vorrat an, so liegt steuerbarer Selbstverbrauch erst dann vor, wenn die Gegenstände tatsächlich als Anlagegüter in Betrieb genommen werden[389].

Soweit Gebäude entsprechend ihrer Fertigstellung in Teilen in Betrieb genommen werden, ist Selbstverbrauch jeweils mit Benutzung der Teile möglich, nicht erst nach Fertigstellung und "Lieferung" des Gesamtgebäudes[390].

---

387) Felix-Benda, UStG § 3o Rdnr. 25; Sölch-Ringleb, UStG § 3o Rdnr. 2o; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 3o Rdnr. 17; Eckhardt, UStG § 3o Rdnr. 21;

388) von Felix-Benda und Sölch-Ringleb, jeweils a.a.O.;

389) vgl. hierzu BdF-Erlaß v. 3o.1.68, BStBl 68 I, 31o ff, unter B 2 Abs. 2;

39o) BdF-Erlaß v. 3o.1.68, BStBl 68 I, 31o unter B 4 Abs. 2.

c) Der Ort des Selbstverbrauchs

Auch der Selbstverbrauch ist nur steuerbar, wenn er im Inland stattfindet.

Wann das der Fall ist, ist umstritten. Der Bundesminister der Finanzen[391] und ihm folgend das überwiegende Kommentarschrifttum[392] sind der Ansicht, Selbstverbrauch im Inland liege vor, wenn der Unternehmer ein Wirtschaftsgut der Verwendung oder Nutzung im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte zuführe, wogegen nicht entscheidend sei, ob es einem inländischen oder ausländischen Anlagevermögen eingefügt werde.

Demgegenüber wird jedoch zu Recht die Ansicht vertreten, es komme darauf an, ob das Wirtschaftsgut einem inländischen Anlagevermögen zugeführt werde[393]. Das läßt sich aus dem - freilich nicht völlig eindeutigen - Wortlaut und dem Sinn des § 3o schließen: "Im Inland der Verwendung... als Anlagevermögen" muß das Wirtschaftsgut zugeführt werden, das heißt, es muß im Inland Anlagevermögen und als solches tatsächlich verwendet werden.

Der Unterschied der Ansichten zeigt sich vor allem bei Vermietungen und Verpachtungen über die Grenzen: Vermietet ein Unternehmer ein zu einem ausländischen Anlagevermögen gehörendes Wirtschaftsgut an einen inländischen Unternehmer, so liegt nach dem BdF-Erlaß[394] Selbstverbrauch vor, nach der Gegenmeinung nicht. Da Mietgegenstände dem Anlagevermögen des Vermieters zugerechnet werden müssen, können diese Mietgegenstände auch nur beim Vermieter als Anlagegüter genutzt werden, so

---

391) BdF a.a.O., unter B 2 Abs. 5;

392) Plückebaum-Malitzky, UStG § 3o Rdnr. 53 ff; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 3o Rdnr. 15; Peter, UStG § 3o Rdnr. 6 - 9; Vogel, UStG § 3o Rdnr. 12; Sölch-Ringleb, UStG § 3o Rdnr. 22; Knauerhase, UStG § 3o Anm. 2; Schüle-Teske, UStG § 3o Rdnr. 7; Juretzek, UStG § 3o Anm. I 2; Forst, UStG § 3o Anm. 2 g;

393) Eckhardt, UStG § 3o Rdnr. 23; Helmling, BB 68, 123; Hardorp, BB 68, 33o;

394) BdF a.a.O.

daß in dem genannten Beispiel eine Selbstverbrauchsbesteuerung ausscheidet.
Diese Lösung steht auch mit dem Zweck der Selbstverbrauchsbesteuerung, den Vorsteuerabzug teilweise rückgängig zu machen, im Einklang: Der ausländische Eigentümer und Vermieter des Gegenstandes kann keinen Vorsteuerabzug geltend machen, also ist eine Selbstverbrauchsbesteuerung sinnlos. Dagegen steht im umgekehrten Fall (inländischer Unternehmer vermietet ins Ausland) dem inländischen Unternehmer ein Vorsteuerabzug zu, so daß dann eine Selbstverbrauchsbesteuerung sinnvoll ist.
Die Ansicht des Bundesministers der Finanzen berücksichtigt dies nicht; sie ist daher abzulehnen. Entscheidend für den Ort des Selbstverbrauchs ist also, ob das Wirtschaftsgut als inländisches Anlagevermögen genutzt wird oder nicht.

d) Die Ausnahmen von der Selbstverbrauchsbesteuerung

Durch § 3o Abs. 3 werden einige Unternehmer, die nach dem allgemeinen Unternehmerbegriff der Besteuerung unterliegen würden, von der Selbstverbrauchsbesteuerung ausgenommen.

Der Grund für diese Ausnahmen liegt hauptsächlich darin, solche Unternehmer, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, vor einer doppelten Besteuerung zu schützen[395]. Entsprechend dem Sinn der Selbstverbrauchsbesteuerung, einen Vorsteuerabzug rückgängig zu machen, soll eine Besteuerung entfallen, soweit kein Vorsteuerabzug möglich ist.
Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind einmal die Unternehmer mit niedrigem Gesamtumsatz, die nach § 19 besteuert werden, vgl. § 19 Abs. 1 S. 2. Diese Unternehmer werden daher durch § 3o Abs. 3 von der Selbstverbrauchsteuer ausgenommen.
Weiter entfällt ein Vorsteuerabzug, soweit ein Unternehmer steuerfreie Umsätze bewirkt, § 15 Abs. 2. Tätigt ein

---

395) so der Bericht des Finanzausschusses, vgl. BT-Drucksache zu V/1581, S. 2o.

Unternehmer nur solche Umsätze, kann er also keinen Vorsteuerabzug geltend machen, so befreit ihn § 3o Abs. 3 auch von der Selbstverbrauchsbesteuerung.

Führt ein Unternehmer nur zum Teil steuerfreie Umsätze durch, so werden nach § 15 Abs. 3 bzw. 4 die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare aufgeteilt. Deshalb bestimmt § 3o Abs. 3 letzter Satz eine Ausnahme von der Selbstverbrauchsbesteuerung, soweit die Vorsteuerbeträge nicht abziehbar sind.
Außer diesen systematisch folgerichtigen Ausnahmen enthält § 3o Abs. 3 noch die Befreiung der nach § 24 besteuerten Land- und Forstwirte. Hier hätte die Gesetzessystematik eine Selbstverbrauchsbesteuerung zugelassen[396], denn § 24 schließt den Vorsteuerabzug nicht aus, sondern pauschaliert ihn nur. Maßgebend für diese Ausnahmeregelung waren praktische Gesichtspunkte (Buchführungsvereinfachung), die auch schon für die Regelung des § 24 ausschlaggebend waren.
Betreibt ein Unternehmer neben einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb noch einen anderen, gewerblichen Betrieb, so ist nach § 24 Abs. 3 der land- (bzw. forst-) wirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb anzusehen, so daß für den anderen Betrieb eine Selbstverbrauchsbesteuerung in Frage kommt. Dient ein Anlagegut sowohl dem land- und forstwirtschaftlichen als auch dem gewerblichen Betrieb, so ist Vorsteuerabzug wie Selbstverbrauchsbesteuerung anteilig vorzunehmen[397].
Unternehmern, die nach § 19 oder § 24 besteuert werden, steht es offen, für die allgemeine Besteuerung zu optieren (§§ 19 Abs. 4, 24 Abs. 4). In diesem Falle ist "§ 19 oder § 24" auf sie nicht "anzuwenden", so daß § 3o Abs. 3 nicht eingreift und eine Selbstverbrauchsbesteuerung möglich wird.

---

396) so auch Felix-Benda, UStG § 3o Rdnr. 39;

397) Hartmann-Metzenmacher, UStG § 3o Rdnr. 3o; Felix-Benda, UStG § 3o Rdnr. 4o.

VI. Die fiktiven Umsätze nach § 14 Abs. 2 und 3 UStG

Außer den Umsätzen nach § 1 Abs. 1 und dem Selbstverbrauch enthält das UStG 1967 noch zwei weitere Umsatzsteuertatbestände in § 14 Abs. 2 und § 14 Abs. 3. Es handelt sich hierbei nicht um die Besteuerung tatsächlicher Leistungen, sondern um die Fiktion von Umsätzen auf Grund von fehlerhaften Angaben, die der Steuerschuldner in einer Rechnung macht.

Die Regelung ist mit dem Übergang zum Mehrwertsteuersystem neu in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen worden. Im neuen System wurde sie notwendig, da der in der Rechnung ausgewiesene Steuerbetrag als Grundlage des Vorsteuerabzugs dient und daher ein Mißbrauch verhindert werden mußte.
Die Bestimmungen stehen im Einklang mit den Regelungen der zweiten EWG-Richtlinie[398].

1. Die Umsätze nach § 14 Abs. 2 UStG

Als erster der genannten Tatbestände bestimmt § 14 Abs. 2, daß ein Unternehmer, der in einer Rechnung einen zu hohen Steuerbetrag ausweist, auch den fälschlich ausgewiesenen Mehrbetrag schuldet.
Tatbestandlich vorausgesetzt wird demnach, daß der Aussteller der Rechnung Unternehmer ist, daß er eine Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich ausgeführt hat, daß er dafür Umsatzsteuer schuldet und daß er zum gesonderten Steuerausweis berechtigt ist. Ist unter diesen Voraussetzungen der in der Rechnung ausgewiesene Steuerbetrag höher als der gesetzlich geschuldete, so steht nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 dem Abnehmer der Leistung trotzdem der volle Vorsteuerabzug in Höhe des ausgewiesenen Steuerbetrages zu, und zwar selbst dann, wenn ihm der Fehler der Rechnung bekannt ist. Als Ausgleich dafür soll aber gemäß § 14 Abs. 2 der leistende Unternehmer

---

398) Amtsblatt der Europ. Gemeinschaften 1967, S. 1303 ff, unter Anhang A Nr. 25.

auch den gesamten ausgewiesenen Steuerbetrag abführen müssen[399].

Da § 14 Abs. 2 weniger vorsätzliche Mißbräuche verhindern als Irrtümer neutralisieren soll, sieht § 14 Abs. 2 S. 2 eine Berichtigungsmöglichkeit und die entsprechende Anwendung des § 17 Abs. 1 über die Änderung der Bemessungsgrundlage vor. Hiernach kann sowohl der geschuldete Steuerbetrag als auch der Vorsteuerabzug des Abnehmers richtiggestellt werden.

Zweifelhaft und umstritten ist die Frage, ob § 14 Abs. 2 auch den Fall erfaßt, daß ein Unternehmer in einer Rechnung Steuern für einen Umsatz ausweist, der in Wahrheit steuerfrei oder nicht steuerbar ist. Zum Teil[400] wird hier § 14 Abs. 2 angewendet, da der Steuerbetrag in jedem Falle "höher" als (der bei Steuerfreiheit geschuldete Betrag von) 0,00 DM sei; andere[401] wollen statt dessen § 14 Abs. 3 anwenden, da bei nichtsteuerbaren oder steuerfreien Umsätzen der Leistende zum gesonderten Steuerausweis nicht berechtigt sei. Die Folgen der verschiedenen Auffassungen zeigen sich vor allem darin, daß § 14 Abs. 3 im Gegensatz zu § 14 Abs. 2 eine Berichtigungsmöglichkeit nicht vorsieht.
Gegen die Ansicht, die genannten Fälle seien unter § 14 Abs. 2 zu fassen, spricht einmal, daß § 14 Abs. 2 nach seinem Wortlaut voraussetzt, daß der Leistende überhaupt Umsatzsteuer nach dem Gesetz "schuldet". Weiter setzt § 14 Abs. 2 die Unternehmereigenschaft des Steuerschuldners voraus, daher kann ein Umsatz, der deswegen nicht steuerbar ist, weil er

---

399) zur Begründung vgl. auch den Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. zu V/1581 S. 15;

400) Vogel, UStG § 14 Rdnr. 19; Schüle-Teske, UStG § 14 Rdnr. 51; Felix-Benda, UStG § 14 Rdnr. 36; Reinhardt, UStG § 14 Rdnr. 41; Peter, UStG § 14 Anm. 6, der jedoch in Anmerkung 7 die steuerfreien Umsätze unter § 14 Abs. 3 faßt;

401) Wachweger, UStR 67, 174; Hartmann-Metzenmacher, UStG § 14 Rdnr. 49; Forst, UStG § 14 Anm. 11.

von einem Nichtunternehmer bewirkt wird, nur unter § 14 Abs. 3 fallen. Soll auf die nichtsteuerbaren Umsätze nicht teils § 14 Abs. 2 und teils § 14 Abs. 3 angewendet werden, so bleibt daher nur die Möglichkeit, alle diese Fälle über § 14 Abs. 3 zu lösen. Hierfür spricht schließlich auch § 14 Abs. 1, wonach zum gesonderten Steuerausweis nur ein Unternehmer berechtigt ist, der steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ausführt. Der Umkehrschluß daraus ergibt, daß sowohl Nichtunternehmer als auch Unternehmer, die nichtsteuerpflichtige - also entweder nichtsteuerbare oder steuerbefreite - Leistungen ausführen, nicht zum gesonderten Steuerausweis berechtigt sind. Damit fällt diese Personengruppe aber unter § 14 Abs. 3, nicht unter § 14 Abs. 2[4o2].

Nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt ist der Fall des zu niedrigen Steuerausweises. Da der Leistende nach den §§ 1o, 12 ohne Rücksicht auf den ausgewiesenen Steuerbetrag den gesetzlichen, auf die Bemessungsgrundlage bezogenen Steuerbetrag schuldet, hat er ein erhebliches Interesse an einer Berichtigung der Rechnung, da er nur so die Steuer auf den Abnehmer überwälzen kann[4o3]. Daher erschien wohl eine ausdrückliche gesetzliche Regelung über die Berichtigungsmöglichkeit überflüssig.
Ermäßigt sich nach Rechnungserteilung der Preis einer Leistung (etwa wegen einer Mängelrüge), so muß einer Berichtigung nach § 17 Abs. 1 als Spezialvorschrift der Vorrang vor § 14 Abs. 2 eingeräumt werden[4o4], so daß hier der Mehrbetrag nicht geschuldet wird.

4o2) beachtliche Argumente für und gegen diese Lösung bei Rau-Dürrwächter-Flick-Koch, UStG § 14 Rdnr. 22o ff, denen zuzugeben ist, daß die Entstehungsgeschichte des § 14 Abs. 3 die hier vertretene Auffassung nicht unterstützt; dennoch entspricht diese Auffassung dem Gesetzesaufbau am besten;

4o3) Felix-Benda, UStG § 14 Rdnr. 37; Wachweger UStR 67, 174;

4o4) allg. Meinung, vgl. statt aller: Hartmann-Metzenmacher, UStG § 14 Rdnr. 48; Rau-Dürrwächter-Flick-Koch, UStG § 14 Rdnr. 19o.

2. Die Umsätze nach § 14 Abs. 3 UStG

Nach § 14 Abs. 3 schuldet derjenige, der, ohne eine Leistung erbracht zu haben, in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, sowie derjenige, der zum gesonderten Steuerausweis nicht berechtigt ist, die von ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, selbst wenn er nicht Unternehmer ist.
Die Vorschrift verfolgt den Zweck, Mißbräuche des Vorsteuerabzugs zu verhindern, vor allem durch Rechnungen über fingierte Umsätze[405]. Im Gegensatz zu § 14 Abs. 2 sieht § 14 Abs. 3 keine Berichtigungsmöglichkeit vor, wodurch die Regelung einen gewissen Strafcharakter erhält.
Die erste Alternative der Bestimmung erfaßt hauptsächlich Gefälligkeitsrechnungen über nicht erbrachte Leistungen. Hiervon zu unterscheiden sind solche Gefälligkeitsrechnungen, denen eine Leistungsvereinbarung zugrunde liegt, die aber schon vor der Erbringung der Leistung ausgestellt werden. Hier greift § 14 Abs. 3 nicht ein, vielmehr entsteht die gesetzliche Steuerschuld erst nach der tatsächlichen Leistung[406].

Die zweite Alternative setzt anders als die erste zwar eine Leistung voraus, doch wird die Steuer von einer zum gesonderten Steuerausweis nicht berechtigten Person in der Rechnung gesondert ausgewiesen. Das kann etwa geschehen, um dem Leistungsempfänger die Vorsteuerabzugsmöglichkeit zu erhalten.
Zu den nicht zum gesonderten Steuerausweis berechtigten Personen gehören neben den oben[407] schon in anderem Zusammenhang genannten Nichtunternehmern und solchen, die nichtsteuerbare oder steuerbefreite Leistungen erbringen, vor allem die nach § 19 besteuerten (Klein-) Unternehmer. Stellen die nach § 19 besteuerten Unternehmer die Umsatzsteuer gesondert in Rechnung, so steht nach dem eindeutigen Wortlaut des

---

405) vgl. die Begründung im Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache zu V/1581, S. 15;

406) OFD Saarbrücken S 7283 - 1 - St 32 v. 9.11.67, veröffentlicht in UStR 68, 45;

407) siehe oben S. 129 f.

§ 15 Abs. 1 den Leistungsempfängern der Vorsteuerabzug zu. Dieses Ergebnis ist auch nicht unbegründet, denn dadurch wird dem Empfänger der Leistung die Nachforschung erspart, ob der leistende Unternehmer nach § 19 besteuert wird oder nicht. Doch soll in diesem Falle gemäß § 14 Abs. 3 der leistende Unternehmer die von ihm ausgewiesene Steuer tragen.
Ein Vorsteuerabzug ist dagegen nicht zulässig bei Scheinumsätzen und Leistungen von Nichtunternehmern. Dadurch wird der Strafcharakter der Vorschrift sichtbar.
Wann in den Fällen des § 14 Abs. 2 und 3 die Steuerpflicht entsteht, regelt das Gesetz nicht ausdrücklich. Da an eine Leistung nicht immer angeknüpft werden kann, kommt als maßgebender Zeitpunkt nur die Rechnungserteilung in Frage. Entsprechend § 13 entsteht daher die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem die Rechnung erteilt wird.

C. Die Umsatzsteuertatbestände im System des neuen Umsatzsteuerrechts

I. Kennzeichen des neuen Systems, die sich auf die Tatbestände auswirken

Bei der Prüfung, wie weit die gesetzlichen Tatbestände den systematischen Grundsätzen des neuen Umsatzsteuerrechts entsprechen, gilt es zunächst, solche Grundsätze aufzuzeigen, die auf die Tatbestandsfassung von Einfluß sein können.

1. Zweck der Umsatzsteuer soll die Besteuerung des allgemeinen privaten Verbrauchs sein[408]. Um diesem Zweck zu entsprechen, müssen die Steuertatbestände möglichst so aufgebaut werden, daß alle Formen des privaten Verbrauchs von Gegenständen und Leistungen erfaßt werden, und zwar unabhängig davon, ob der Endverbraucher die Leistungen gegen Entgeltzahlung erwirbt oder ob er sie seinem Unternehmen entnimmt.

2. Als weiteres Merkmal des neuen Systems wurde angestrebt, die Besteuerungstechnik so zu konstruieren, daß den Unternehmern eine reine Nettokalkulation ermöglicht würde, daß also die Nettopreise ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuer kalkulierbar würden[409]. Das setzt voraus, daß die Steueranteile aller Tatbestände in den in der Rechnung gesondert aufzuführenden Umsatzsteuerbetrag einmünden und daher vom Empfänger

---

[408] Begründung zum UStG 1934, RStBl 34, 1549; RFH v. 24.8.38, V 306/37, RStBl 38, 903; Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache zu V/1581, S. 2;

[409] Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache zu V/1581, S. 2; es soll hier nicht auf den Streit, ob die Mehrwertsteuer für den Unternehmer "Kosten-"Charakter hat, eingegangen werden; vgl. zu diesem Thema die Aufsätze von Heckmann in DB 67, 1465; Brunner in DB 68, 49; Schmidt in DB 68, 50; Ziganke in DB 68, 51; Kruschwitz in DB 68, 321; Schönnenbeck in DB 68, 322; Bolsenkötter in DB 68, 541; Vogt in BB 68, 584; Eßer in DB 68, 990.

der Leistung, soweit er Unternehmer ist, als Vorsteuer absetzbar sind. Die Steuertatbestände müssen daher so aufgebaut sein, daß der jeweils sich ergebende Gesamtsteuerbetrag bei der Leistung an einen Dritten überschaubar und bezifferbar bleibt.

3. Wichtiges Kennzeichen der neuen Steuer gerade im Gegensatz zur alten Steuer sollte ferner der Mangel jeglicher Kumulationswirkung sein[410]. Für die Fassung der Tatbestände bedeutet dies, daß Überschneidungen der Tatbestände, also die Besteuerung eines Vorgangs nach mehreren Tatbeständen, vermieden werden müssen. Daneben hängt die Kumulationsfreiheit allerdings vor allem vom exakten Funktionieren des Vorsteuerabzugs ab.

II. Vergleich der gesetzlichen Tatbestände mit den genannten Grundsätzen

Prüft man, wie weit sich diese Grundsätze und Merkmale des neuen Systems tatsächlich in den einzelnen Tatbeständen niedergeschlagen haben, so werden einige Unebenheiten erkennbar.

1. Der Grundsatz der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung ist nicht so folgerichtig angewandt worden, daß wirklich jeder private (End-) Verbrauch erfaßt würde. Eine Lücke in der Besteuerung besteht vor allem insofern, als beim Eigenverbrauch eines Unternehmers die Inanspruchnahme "sonstiger Leistungen" nur unvollkommen besteuert wird[411]. So bleibt etwa die Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers für den privaten Bereich des Unternehmers (Haus, Garten) umsatzsteuerfrei, obwohl hier Leistungen in den privaten Verbrauch gelangen, die steuerbar

---

410) Plückebaum-Malitzky, UStG, Einl. D, Rdnr. 3, 32; Hartmann-Metzenmacher, UStG, D 12o, I;

411) Muuss, UStR 67, 297.

wären, wenn sie gegenüber Dritten erbracht würden. Die Paradoxie dieser Besteuerungslücke zeigt sich vor allem darin, daß etwa bei einer OHG im Einsatz von Arbeitnehmern für einen Gesellschafter regelmäßig ein steuerbarer Umsatz (sonstige Leistung der Gesellschaft) vorliegt[412].

2. Das zweite genannte Systemmerkmal, die Ermöglichung einer reinen Nettokalkulation, wird im Bereich der Steuertatbestände durch den Selbstverbrauchstatbestand durchbrochen. Dieser Tatbestand ist insgesamt im Mehrwertsteuersystem nicht systemgerecht. Die nach ihm erhobene Steuer ist nicht als Vorsteuer abziehbar und gilt als Teil der Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts[413], geht also in die End-(netto-)preise der produzierten Waren ein, ohne daß ihr Betrag im Rahmen der Endpreise bezifferbar ist. Damit ist gleichzeitig der Grundsatz durchbrochen, daß die neue Steuer, solange sich die Ware oder Leistung im unternehmerischen Bereich befindet, nicht wirksam wird, denn die Investitionsgüter werden schon innerhalb des unternehmerischen Bereichs endgültig mit der Steuer belastet.

3. Auch eine Kumulation der Steuer ist nicht in allen Fällen vermieden worden. Im Bereich der Steuertatbestände führt vornehmlich die unsystematische Besteuerung des Selbstverbrauchs gelegentlich zu Steuerkumulationen. Da die Selbstverbrauchsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist und daher in die Nettopreiskalkulation aller produzierten Waren eingeht, bildet sie einen Teil der Bemessungsgrundlage für

---

412) BFH v. 30.11.67, V 237/64, BFH 90, 550 = BStBl 68 II, 250;

413) vgl. § 9 b EStG in der durch das "Gesetz über die ertragsteuerlichen und vermögensteuerlichen Auswirkungen des Umsatzsteuergesetzes vom 29.5.67 und zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Drittes Steueränderungsgesetz 1967)" vom 22.12.67, BGBl 67 I, 1334 geänderten Fassung.

die Besteuerung der Ware nach § 1 Abs. 1 Nr. 1. Bei dieser letzteren Besteuerung wird also Steuer von der Steuer erhoben. Dasselbe gilt, wenn der Unternehmer Anlagegüter, für die er Selbstverbrauchsteuer gezahlt hat, privat verwendet und damit eigenverbrauchsteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 b wird.
Im Bereich des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 c kann es nach dem Gesetzeswortlaut sogar zu einer Überschneidung mit der Selbstverbrauchsbesteuerung bei ein und demselben Vorgang kommen: Gehören Anlagegüter nach § 4 Abs. 5 EStG zu den nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben und werden sie daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 c besteuert, so bleiben sie dennoch Anlagegüter und unterliegen zusätzlich der Selbstverbrauchsbesteuerung[414]. Dabei bleibt zweifelhaft, ob dieses Ergebnis dem Gesetzgeber bewußt war. Dennoch ist wegen des unmißverständlichen Tatbestandsaufbaus eine Umgehung der doppelten Besteuerung[415] nicht möglich. Denn diese doppelte Besteuerung ist trotz ihres auf den ersten Blick krasseren Aussehens materiell von der doppelten Besteuerung nach § 3o und § 1 Abs. 1 Nr. 2 b (siehe oben) nicht verschieden und hängt mit der Systemwidrigkeit des ganzen § 3o zusammen.

III. Kritik der Systemwidrigkeiten im Bereich der Tatbestände

Als nicht systemgerecht sind die lückenhafte Eigenverbrauchsbesteuerung, der Selbstverbrauchstatbestand sowie die Tatbestandsüberschneidung zwischen Eigenverbrauch und Selbstverbrauch genannt worden. Da letzteres wie gezeigt auch auf die Systemwidrigkeit des Selbstverbrauchstatbestandes zurückgeht, bleiben schließlich für eine Kritik zwei Hauptpunkte

---

414) Sölch-Ringleb, UStG § 3o Rdnr. 2o;

415) nach Sölch-Ringleb, a.a.O. sollte die unerwünschte doppelte Besteuerung dadurch vermieden werden, daß man nach der Eigenverbrauchsbesteuerung ein Ausscheiden des Gutes aus dem Unternehmensbereich fingiert.

offen: Die Lücken der Eigenverbrauchsbesteuerung und der Selbstverbrauchstatbestand. Es soll hier noch kurz versucht werden, Gründe und Rechtfertigungen dieser Regelungen zu erörtern.

1. Gegen die weitere Ausdehnung des Eigenverbrauchstatbestandes mag gesprochen haben - die Gesetzesmaterialien sagen allerdings nichts darüber[416] -, daß die private Inanspruchnahme sonstiger Leistungen durch den Unternehmer in der Regel schwer kontrollierbar ist. Dennoch können diese praktischen Gesichtspunkte nicht als ausreichende Rechtfertigung angesehen werden. Die Tatsache etwa, daß ein Arbeiter des Unternehmens dem Unternehmer privat zur Hand geht, ist weder schwieriger noch umständlicher zu kontrollieren als die Tatsache etwa der privaten Benutzung einer betrieblichen Schreibmaschine. Da man in einem Fall die Schwierigkeiten hinzunehmen bereit war, hätte auch der andere Fall zur Besteuerung als Eigenverbrauch führen müssen.
Der Gesichtspunkt einer allgemeinen Verbrauchsbesteuerung, der auch der Grund für die tatsächlich vorgenommenen Erweiterungen des Eigenverbrauchstatbestands war[417], hätte daher folgerichtig angewandt werden müssen, so daß jede private Inanspruchnahme unternehmerischer Leistungen durch den Unternehmer steuerbarer Eigenverbrauch wäre[418]. Dazu hätte es gesetzgeberisch nur einer verhältnismäßig geringen Umformulierung des § 1 Abs. 1 Nr. 2 b bedurft, der dann etwa lauten könnte:

"§ 1 Steuerbare Umsätze

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

---

416) vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache zu V/1581;

417) vgl. den Bericht des Finanzausschusses a.a.O. S. 1o;

418) für eine Erweiterung des Eigenverbrauchstatbestandes auch Muuss, UStR 67, 297.

1. ...
2. der Eigenverbrauch. Er liegt vor,
   a) ...
   b) wenn ein Unternehmer im Inland Gegenstände oder sonstige Leistungen aus seinem Unternehmen für Zwecke in Anspruch nimmt, die außerhalb seines Unternehmens liegen.
   c) ...

(2) ..."

2. Die Gründe, welche zur Einführung des Selbstverbrauchstatbestandes geführt haben, sind schon erörtert worden[419]. Es waren Befürchtungen um eine unerwünschte Einwirkung auf die Konjunktur sowie die Erwartung eines im anderen Falle eintretenden erheblichen Steuerminderaufkommens. Wenn sich auch der letztere Grund wegen des Konjunkturaufschwungs im Jahre 1968 als nicht stichhaltig erwiesen hat, so lagen die Befürchtungen aus der damaligen Sicht doch nahe. Jedenfalls scheint die jetzige, nur auf eine Übergangszeit angelegte Regelung sinnvoller zu sein als der Vorschlag des Regierungsentwurfs[420], den Selbstverbrauch als regulären Tatbestand in § 1 aufzunehmen und die Systemwidrigkeiten damit zu verewigen.
Wegen des Übergangscharakters der Regelung erübrigt sich auch ein konkreter Änderungsvorschlag, der wahrscheinlich nur auf eine Streichung der gesamten Vorschrift hinauslaufen könnte.

---

[419] siehe oben S. 112 ff;
[420] vgl. BT-Drucksache IV/1590, S. 2.

Schluß: Gesamtergebnis

Als Ergebnis der vorangegangenen Untersuchungen läßt sich folgendes zusammenfassen:
Trotz des Systemwechsels von einer kumulativen Brutto-Allphasensteuer auf eine Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug knüpft das Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) von 1967 an viele Grundsätze des bisherigen deutschen Umsatzsteuerrechts an. Das gilt auch für den Umsatzbegriff, d.h. für die Umsatzsteuertatbestände.
Der Haupttatbestand der Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ist fast unverändert in das neue Recht übernommen worden. Der Systemwechsel hatte allerdings zur Folge, daß einige Nebenbestimmungen (§ 3 UStG) an Bedeutung verloren.
Der Tatbestand des Eigenverbrauchs (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG) ist wesentlich erweitert worden. Die Änderung ist jedoch weniger auf Grund des Systemwechsels als vielmehr bei dessen Gelegenheit vorgenommen worden. Sinn und Zweck der Erweiterung war, den Grundsatz der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung möglichst lückenlos durchzuführen. Dieses Ziel ist allerdings noch immer nicht erreicht: es bleiben weiterhin Teile des privaten Verbrauchs bei Unternehmern unversteuert.
Der Einfuhrtatbestand (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG) ist kaum verändert worden. Besteuert wird nach neuem Recht jedoch nicht mehr die Einfuhr in das "Inland", sondern in das "Zollgebiet". Dadurch wird auch die Einfuhr in Zollanschlüsse von der Einfuhrumsatzsteuer erfaßt.
Neu in das Umsatzsteuerrecht eingeführt wurde der Tatbestand des Selbstverbrauchs (§ 3o UStG). Wegen der Übergangsschwierigkeiten bei der Einführung des Vorsteuerabzugs soll bei Investitionsgütern durch den zeitlich befristeten Selbstverbrauchstatbestand der Vorsteuerabzug teilweise rückgängig gemacht werden. Die Regelung entspricht nicht der Systematik des Umsatzsteuerrechts und führt zur Beeinträchtigung der

reinen Nettokalkulation sowie in Einzelfällen zur Steuerkumulation.
In den neuen Tatbeständen des § 14 Abs. 2 und 3 UStG werden fiktive Umsätze auf Grund falsch ausgestellter Rechnungen besteuert. Die Regelung ist im neuen Steuersystem notwendig, um Mißbräuchen beim Vorsteuerabzug zu begegnen.

L e b e n s l a u f

Ich wurde am 13. März 1944 als Sohn des Rektors Ludwig Gruß und seiner Ehefrau Cilly, geb. Schmidt in Attendorn/Westf. geboren. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.
Vom April 1954 ab besuchte ich die Real- und Rektoratschule in Oelde, 1959 wechselte ich auf das Städt. Neusprachliche Gymnasium in Ahlen/Westf., wo ich am 23. Februar 1963 das Abitur bestand.
Mit dem Sommersemester 1963 begann ich mein Jurastudium zunächst an der Universität Münster. Im dritten und vierten Semester setzte ich es in München fort und kehrte dann für vier weitere Semester nach Münster zurück. Am 15. September 1967 bestand ich vor dem Oberlandesgericht Hamm die erste juristische Staatsprüfung und nahm anschließend den juristischen Vorbereitungsdienst auf. Das zweite juristische Staatsexamen legte ich am 24. Februar 1972 vor dem Landesjustizprüfungsamt Nordrhein-Westfalen in Düsseldorf ab.